



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد کرج

دانشکده مدیریت و حسابداری

جزوه درس اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی

گروه: حسابداری

مدرس : دکتر اکبر صفدری

نیمسال اول تحصیلی ۹۲-۱۳۹۱

بسمه تعالی

فهرست مطالب

۱ . مفهوم بودجه.....	۲
۲ . اصول بودجه.....	۹
۳ . طبق بندی بودجه.....	۱۵
۴ . روشهای تنظیم بودجه.....	۲۶
۵ . مراحل بودجه.....	۳۹
۶ . منابع.....	۶۰

۱. مفهوم بودجه

۱.۱. تاریخ بودجه

واژه بودجه در زبان فارسی از زبان فرانسه اقتباس شده است و در فرانسه نیز از زبان انگلیسی. علت این امر آن است که رویه تنظیم بودجه و به تصویب رساندن آن در پارلمان ابتدا از کشور انگلستان شروع شده است. واژه بوژت يك واژه فرانسه قدیم است و به کیف چرمی اطلاق می شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می کردند. به این جهت ابتدا کیف چرمی که محتوی صورت مخارج و درآمد های دولت انگلیس بوده وزیر دارایی انگلیس آن را با خود با پارلمان می آورده و صورت های مخارج و درآمدهای مملکتی را از آن کیف خارج کرده و برای تصویب به پارلمان عرضه می داشته است، در انگلیس بوژت نامیده می شد. به تدریج معنی اصطلاح بودجه از خود کیف به محتویات آن تغییر ماهیت داد.

بعد ها که به تدریج صورت های آورده شده در يك صورت واحد گنجانده شده است، این صورت به نام «باجت» در انگلیس و بودجه در فرانسه نامیده شد و در سایر زبان های دنیا نیز همین کلمه به کار برده شد. قبل از انقلاب مشروطه در ایران، چنین واژه یی در زبان فارسی به کار نمی رفته است و پس از آن چون قانون اساسی ایران بیشتر از قوانین بلژیک و فرانسه ترجمه و اقتباس شد، این واژه نیز همراه قوانین مالی فرانسه ترجمه و وارد قانون محاسبات عمومی ایران و زبان فارسی شده است.

با وجود اهمیتی که بودجه عمومی در سازمان اداری و مملکتی و بنگاه های خصوصی دارد، موضوع تهیه و پیشنهاد بودجه و اجرای آن و قرار دادن سازمان مالی و سازمان اداری براساس تهیه و اجرای بودجه متداول شده است. شروع این رویه و اهمیت آن از زمانی آغاز شد که در اثر کوشش ها و مبارزاتی که در طول تاریخ به عمل آمد، ابتدا در انگلستان و بعداً در سایر حکومت ها حق وضع مالیات و تصویب مخارج عمومی به منتخبان مردم واگذار شد. پیدایش حکومت مشروطه و مقررات مهمی که برای نظارت عموم در دخل و خرج کشور در چنین کشوری وجود دارد باعث شد موضوع بودجه به سرعت اهمیت زیادی به دست آورد.

امروزه در بسیاری از اقتصاد های مدرن، نقش دولت به عنوان عامل تنظیم کننده از هر زمان دیگر وسیع تر و پیچیده تر شده است و دامنه آن زمینه هایی چون حفظ محیط زیست و بخش خدمات مالی و همچنین زمینه های سنتی نظر نظم و نسق بخشیدن به انحصارات را دربرمی گیرد. پیش نیاز طرح

و تدوین مقررات موثر این است که مقررات با توانایی های کارگزاران دولتی اجراکننده و همچنین با درجه پیشرفت بازار سازگار باشد.

گرچه دولت در امر ارائه تضمین خدمات اساسی نقش مهمی دارد ولی این مهم که دولت باید تنها ارائه کننده خدمات اساسی باشد یا بیشترین سهم را در این زمینه داشته باشد، به هیچ وجه امر اثبات شده و مسلمی نیست. انتخاب های دولت برای ارائه، تامین مالی و نظم بخشیدن به این خدمات باید مبتنی بر توانایی های نسبی بازار، جامعه مدنی و کارگزاران باشد. در این بین تهیه و تنظیم نظام مالی پشتیبان از ملزومات اساسی است که در نظام سیاسی اقتصادی به آن بودجه می گویند. تدوین و چگونگی نگاه به آن است که چیدمان ساختار های اقتصادی هر کشوری را طراحی می کند.

از ابتدای حکومت «نورمن ها» در اوایل قرن سیزدهم در انگلستان اعیان و ثروتمندان آن کشور عدم رضایت خود را از وضع مالیات ها به وسیله پادشاهان ابراز کردند و علیه مالیات هایی که قبلاً رضایت مالیات دهندگان جلب نشده بود، اعتراض می کردند. البته این اعتراض ها تا مدتی جنبه فردی و شخصی داشت، اما در سال ۱۲۱۵ میلادی کلیه اعیان و مالکان بزرگ کشور انگلیس متحد شدند و «جان» پادشاه انگلیس را وادار کردند حقوقی برای آنان قائل شود. این حقوق در سندی به نام «منشور آزادی ها» یا «منشور کبیر» که به امضای پادشاه مزبور رسید، مندرج است. همین حق تصویب مالیات ها و عوارض که در سال ۱۲۱۵ میلادی در انگلستان از طرف پادشاه به پارلمان آن کشور اعطا شد تا سال ۱۶۱۶ عملاً اجرا نشد و پس از آن سال است که به موجب لایحه حقوق این حق تثبیت شد. با وجود این نباید این حق را با حق تصویب سالانه بودجه اشتباه کرد زیرا مالیاتی که یک بار تصویب می شد حکومت حق داشت برای همیشه آن را وصول کند.

نظارت پارلمان در امر مخارج و تصویب برنامه خرج دولت و دستگاه اداری در انگلستان از سال ۱۳۴۴ مسیحی آغاز شد و در آن سال است که برای نخستین بار در پارلمان آن کشور اظهار شد که پارلمان نه تنها باید مالیات ها و عوارض را به تصویب برساند بلکه باید نسبت به مصرف وجوه عمومی از طرف دولت و دستگاه اداری نیز اظهار نظر کند.

توفیق پارلمان برای وادار کردن حکومت به تسلیم چنین صورت حساب ها و اطلاعاتی در باب مخارج دستگاه حکومت بیشتر در مواقعی انجام می شده است که حکومت برای تامین کسری مخارج خود احتیاج به وضع مالیات جدیدی داشته و آن مالیات را برای تصویب به پارلمان عرضه می کرده است. در آن زمان پارلمان برای تصویب آن حکومت را وادار به تسلیم صورت حساب هایی از

مخارج دولت و اثبات لزوم چنین مخارج می ساخته و دولت ناچار می شده است این صورت حساب ها را تنظیم و تسلیم پارلمان کند.

به تدریج این رویه عمومیت پیدا کرد، یعنی هر ساله وزیر مالیه آن کشور در زمان معینی از سال برای وضع مالیات های جدید و پیشنهاد آن مالیات ها به پارلمان هم از مخارج سالانه و جاری کشور تسلیم پارلمان می کرده و بدین ترتیب صورت پیش بینی مخارج و درآمدهای عمومی کشور پس از سال های متمادی اختلاف بین حکومت و پارلمان به طور منظم تسلیم پارلمان شده و روش تهیه و پیشنهاد بودجه آغاز شد.

در اثر این تحول تدریجی بالاخره در اوایل قرن ۱۸ مسیحی موضوع تهیه و تصویب بودجه و الزام حکومت به اجرای بودجه مصوب در کشور انگلیس عملی شد. براساس شور انگلستان، علاوه بر تصویب بودجه، مقام صلاحیت دار که بودجه را تصویب می کند، باید حق داشته باشد نظارت کند که آیا این بودجه در عمل به همان ترتیب اجرا شده است یا دستگاه اجرایی به میل و نظر خود در آن تغییراتی داده است. در صورتی که چنین ضمانت اجرایی وجود نداشته باشد تصویب بودجه اهمیت خود را از دست می دهد و به همین جهت در کلیه کشورها این حق برای پارلمان شناخته شده بود که در اجرای بودجه نظارت کنند.

پس از تکمیل جریان تصویب و اجرای بودجه در انگلستان به ترتیبی که آورده شد، به سرعت سایر کشورها آن را قبول و از آن پیروی کردند. در فرانسه این جریان با آغاز انقلاب کبیر آن کشور در سال ۱۷۸۹ شروع شده ولی در آن کشور نیز سال ها حق پارلمان منحصر به تصویب مالیات ها بوده و حق تصویب مخارج و حق نظارت در اجرای بودجه در آن کشور نیز اواخر قرن نوزدهم تصویب شده، اما اجرای کامل این روش منوط به درجه قدرت و ضعف اصول مشروطیت و حقوق و اختیارات مجلس نمایندگان در آن کشور ها بوده است.

۱.۲. سیر تکوینی بودجه در ایران

تاریخ حکایت از آن دارد که طی دوران مختلف، دولتها تا حدود زیادی تکیه بر کارشناسان بین المللی را مبنای تحولات ساختاری در بودجه قرار داده اند به گونه ای که طی چند سال اخیر نیز دستورات صندوق بین المللی پول، تاثیرات بسیاری در ساختار و نظام بودجه ریزی کشور داشته است. مورگان شوستر آمریکایی اولین کارشناسی بود که به صورت رسمی و با هدف سامان بخشیدن به وضعیت مالی دولت ایران در سال ۱۲۹۰ شمسی به ایران آمد. اما به دلیل تشدید بحرانهای سیاسی و اولتیماتوم دولت روسیه پس از ۸ ماه مجبور به ترک کشور شد. پس از گذشت يك دهه یعنی در سال ۱۳۰۱

دکتر میلیسپو که او هم اهل آمریکا بود با ماموریتی مشابه شوستر به ایران سفر کرد. وی که در راس هیاتی به ایران آمد، به دنبال يك دوره اقدامات اجرایی بود و قرارداد خدمت و حدود اختیارات وی در سال ۱۳۰۴ به مدت دو سال دیگر تمدید شد.

کارشناسان در حوزه بودجه ریزی ورود میلیسپو به ایران را پایان فصل بودجه ریزی سنتی در کشور می دانند، چرا که بدین ترتیب درآمدهای دولت از درآمدهای کشاورزی و روستایی جدا شد و در حقیقت ساختار بودجه به هم ریخت. به همین علت سالهای ۱۳۰۴ تا ۱۳۲۰ دوران شکل گیری نظام تازه ای برای بودجه ریزی ایران به شمار می رود. در این دوران نقش درآمدهای نفتی در بودجه عمومی دولت جدی نبود و بیشتر صرف هزینه های نظامی می شد. نظام بودجه نویسی در سالهای ۱۳۱۸ و ۱۳۱۹ به تکامل رسید و اطلاعات بودجه ای دولت در هفتاد ستون عرضه شد.

از سال ۱۳۳۲ فصل نوینی در نظام بودجه ریزی آغاز شد. از آن سال کشور با وامها و کمک های بلاعوض آمریکا و انگلیس مواجه شد و درآمدهای نفتی نیز نقش مهمی در بودجه پیدا کرد. با افزایش درآمدهای نفتی و شروع برنامه های عمرانی، بودجه اهمیت مضاعفی یافت و در سال ۱۳۴۵ پیشنهاد لایحه بودجه از وظایف وزارت دارایی خارج شد و در حوزه مسئولیت نخست وزیر درآمد و بدین ترتیب دفتر بودجه در سازمان برنامه تشکیل شد. از سال ۱۳۵۲ تهیه و تنظیم بودجه کل کشور جزو وظایف سازمان برنامه و بودجه و کلیه امور مالی و خزانه داری در وزارت دارایی متمرکز شد.

همانطور که گفته شد تحولات نظام بودجه ریزی طی ۱۰۰ سال گذشته همچنان ادامه داشته و به سمت اصلاح این نظام پیش رفته است؛ تا جایی که در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۸۰ نیز دولت ملزم به اصلاح ساختار بودجه شد و سازمان مدیریت و برنامه ریزی نیز نحوه طبقه بندی اقلام بودجه ای کشور را در لایحه بودجه سال ۸۱ بر مبنای نظام طبقه بندی آمارهای مالی دولت (GFS) تغییر داد. در این نظام بودجه به دو بخش کلی دریافت ها و پرداخت ها تقسیم می شود که دریافت ها شامل درآمدهای عمومی است و از این میان درآمدهای نفتی جزو واگذاری دارایی های سرمایه ای قرار می گیرد. از سوی دیگر در برابر درآمدهای عمومی اعتبارات هزینه ای یا هزینه جاری قرار دارد که این دو تراز عملیاتی بودجه را تشکیل می دهد. در مقابل؛ تراز سرمایه ای برابر واگذاری دارایی های سرمایه ای است که از تملك دارایی های سرمایه ای کم می شود. نکته حائز اهمیت در این تعریف این است که در این نظام کسری بودجه تفاوت بین تراز عملیاتی و تراز سرمایه ای بودجه است که معمولاً از طریق تراز مالی جبران خواهد شد.

۱.۳. تعاریف بودجه

۱. بودجه ابزاری است برای بهبود و تصویب برنامه های توسعه.
۲. بودجه یک ابزار مدیریت در اقتصاد ملی است.
۳. بودجه نشان دهنده سیاست مالی دولت در جهت اهداف اقتصادی و اجتماعی در یک دوره کوتاه مدت است.
۴. بودجه سوختی ریالی است جهت اجرای تمام یا قسمتی از برنامه توسعه اقتصادی اجتماعی و اقتصادی- فنی در طول زمانی معین.
۵. بودجه به سندی اطلاق می شود که در آن دخل و خروج دولت برای مدت معینی پیش بینی و به تصویب می رسد. مدت مزبور را که اغلب یک سال است سنه مالی گویند.
۶. بودجه پیش بینی است که چگونگی تحصیل منابع و استفاده از آنها را در طول دوره زمانی خاص نشان می دهند.
۷. بودجه یک سند مالی است مربوط به درآمدها و هزینه های دولت.

۱.۴. عوامل مشترک در تعاریف بودجه

پنج عامل مشترک را می توان مشاهده نمود. این پنج عامل عبارتند از :

- ۱- درآمد - ۲- هزینه ۳ - مدت زمان ۴- هدف ۵- برنامه کار

۱.۵. تعریف نهایی بودجه

بودجه در اصطلاح کلی، یک برنامه مالی است برای مدت محدودی از زمان و بودجه دولت عبارت است از برآورد هزینه ها و پیش بینی درآمدها برای یک دوره آتی که همراه آن درآمدها و هزینه های قطعی سال گذشته و جاری نیز ارائه می شود.

۱.۶. تعاریف بودجه برابر قوانین محاسبات عمومی ایران

اولین تعریف قانونی موجب به ماده ۱ قانون محاسبات عمومی مصوب ۲۱ صفر سال ۱۳۲۹ (ه. ق) به شرح زیر است :

بودجه دولت، سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب می گردد. مدت مزبور را سنه مالی می گویند که عبارت از یکسال شمسی است.

آخرین تعریف قانونی بودجه در کشور ما، مربوط می شود به تعریفی که برابر ماده ۱ قانون محاسبات عمومی مصوب اول شهریور ماه سال ۱۳۶۶ از بودجه شده است :

بودجه کل کشور برنامه مالی است که برای یکسال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و هدفهای قانونی می شود و از سه قسمت زیر تشکیل می شود :

۱.۷. اجزاء بودجه کل کشور

۱- بودجه عمومی دولت ۲- بودجه شرکتهای دولتی و بانکها ۳- بودجه موسساتی

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است :

الف (پیش بینی دریافتها و منابع تامین اعتبار که بطور مستقیم و غیر مستقیم در سال قانون بودجه بوسیله دستگاهها از طریق حسابهای خزانه داری کل اخذ می گردد.

ب (پیش بینی پرداختهایی که از محل در آمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاههای اجزائی می تواند در سال مالی مربوط انجام دهد.

۲- بودجه شرکتهای دولتی و بانکها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار.

۳- بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود.

۱.۸. رابطه بین بودجه و برنامه

با توجه به وظایف جدید دولتها، و به منظور انجام صحیح وظایف دو نکته اساسی و مهم باید مورد توجه دولتها قرار گیرد :

۱ - برنامه ریزی

۲ - بودجه ریزی

۱ - برنامه ریزی : منظور از برنامه ریزی این است که کلیه فعالیتهای اقتصادی، اجتماعی (اعم از بخشهای دولتی و خصوصی) برابر طرحی جامع در قالب برنامه ای مدون که منطبق با نیازها و مقتضیات و امکانات کشور باشد، هدایت شود.

۲ - **بودجه ریزی:** منظور از بودجه ریزی تسهیل منابع مالی بین، برنامه های مختلف در راستای دستیابی به اهداف مشخص است.

۱.۸.۱. نتایج و آثار بودجه بدون برنامه

در بودجه بدون برنامه، هزینه ها انجام شده و اعتبارات به خرج گرفته می شوند بدون آنکه هدف مشخصی دنبال شود. با چنین کاری نه تنها اعتبارات بهبود یافته مصرف شده است، بلکه نیروها و امکانات بالقوه کشور که می توانست به شکلی مناسب و در جهت سازندگی کشور خرج شود، به هدر رفته است. در تنظیم بودجه با برنامه، اعتقاد بر این است که انجام هر هزینه به دنبال خود هدفی را تعقیب می کند که این هدف از قبل با انجام یک برنامه صحیح و درست مشخص شده است، یعنی اینکه حتی هدف نیز با برنامه انتخاب شده است.

۱.۸.۲. رابطه بین بودجه و برنامه اقتصادی

با استفاده از این ابزار بودجه دولتها قادر خواهند بود بطور مستقیم و غیر مستقیم در نظام اقتصادی کشور نقشی اساسی ایفاء نموده و آن را در جهت اهداف مورد نظر خود هدایت نمایند. به عبارتی هرچه دخالت دولت در امور اقتصادی بیشتر باشد و وظیفه ارشادی دولت در این خصوص شدت پیدا نماید، به همان اندازه نیز نقش بودجه در اقتصاد آن دولت بیشتر خواهد شد.

۱.۸.۳. ماهیت مالی بودجه

بودجه از نظر مالی فهرستی از هزینه ها و درآمدهای دولت است. بودجه مصوب با دادن اطلاعات مالی لازم در قالب درآمدها و هزینه ها، که به یقین درآمدها و هزینه های مزبور نیز با توجه به ماهیت بودجه مصوب به جزئیات کوچکتری تقسیم خواهند شد. امکان کنترلی لازم را چه از نظر مراجع تصویب کننده بودجه و چه از نظر دستگاههای اجرایی و نظارتی بودجه فراهم نموده و آنان را در اجرای صحیح وظایفشان یاری خواهند نمود.

۲. اصول بودجه

- ۱- اصل سالیانه بودن بودجه ۲- اصل وحدت بودجه ۳- اصل تعادل بودجه ۴- اصل شمولیت یا تفصیل ۵- اصل جامعیت ۶- اصل تخصیص و عدم تخصیص ۷- اصل انعطاف پذیری ۸- اصل تخمینی بودن درآمدها ۹- اصل تحدیدی بودن هزینه ها

۲.۱. اصل سالیانه بودن بودجه

بودجه باید برای مدت زمانی معین انجام گیرد. یعنی آغاز و خاتمه آن باید مشخص و معلوم باشد. این فاصله زمانی اختیاری است، که مناسب ترین فاصله زمانی برای انجام این کار یکسال است. قوه قانونگذاری تا فراهم آمدن امکانات لازم برای تصویب بودجه سالیانه، بودجه هایی را بصورت (یک ماهه) (دو ماهه) و.... به تصویب می رساند. دلیل انجام این امر را می توان به لحاظ فراهم نبودن تسهیلات لازم برای برآورد بودجه سال بعد دانست. این امر استثنایی است بر اصل سالیانه بودن بودجه.

۲.۲. اصل وحدت بودجه

یکی از دلایل رعایت اصل وحدت بودجه، را باید در جهت فراهم کردن تسهیلات لازم جهت تصمیم گیری مبتنی بر کل اطلاعات مورد نیاز در تصویب بودجه، ایجاد زمینه لازم برای آگاهی جامعه از کل سیاستهای دولت در یک سال و نتیجه ارزیابی آن دانست. رعایت این اصل در ایران امکان پذیر نبوده است.

دلایل عدم رعایت اصل وحدت و دجه در ایران

- ۱- بوجود آمدن هزینه های اتفاقی پیش بینی نشده در هنگام تهیه بودجه، مانند هزینه های جنگ احتمالی.
- ۲- وصول درآمدهای اتفاقی که وجود چنین درآمدهای در هنگام تهیه و تنظیم لایحه بودجه پیش بینی نشده بود. مانند افزایش درآمد نفت در سال ۱۳۵۳. بدین ترتیب متمم بودجه، یکی از موارد استثنا بر اصل وحدت بودجه می باشد و دولتها به جزء در موارد اضطراری و ضروری باید از چنین عملی دوری کنند.

۲.۳. اصل تعادل بودجه

۱- اصل تعادل بودجه از دیدگاه مکتب کلاسیک.

۳- اصل تعادل بودجه از دیدگاه مالیه جدید.

اصل تعادل بودجه از دیدگاه مکتب کلاسیک

پیروان مکتب کلاسیک وظایف دولت‌ها را در دو وظیفه زیر خلاصه می‌کردند :

۱- حفظ نظم عمومی ۲- برقراری عدالت اجتماعی

پیروان مکتب کلاسیک اعتقاد داشتند که دولت‌ها در کارهای دیگر نباید دخالت کنند، زیرا دخالت آنها در کارها با اصل آزادی فردی و فلسفه اصالت شخصی در تضاد است. پیروان این مکتب عدم تعادل در بودجه را ناشی از دو علت می‌دانستند :

(الف) کسری بودجه : کسری بودجه یا زیاد بودن هزینه‌ها در مقابل درآمدها، یعنی افزایش هزینه‌های عادی دولت در برابر درآمدهای عادی.

(ب) مازاد بودجه یا فزونی درآمدها نسبت به هزینه‌ها : مازاد بودجه یا فزونی درآمدها نسبت به هزینه‌ها یعنی فزونی درآمدهای عمومی دولت نسبت به هزینه‌های عمومی.

آنان اعتقاد داشتند که اضافه درآمد دولت که ناشی از وصول مالیات اضافی و مازاد بر احتیاج دولت است از یک سو موجب محدودیت قدرت مالی واحدهای اقتصاد خصوصی شده و از سوی دیگر موجب سوق دادن دولت به سوی انجام مخارج جدید می‌گردد. پیروان مکاتب کلاسیک معتقد به محدودیت فعالیت‌های دولت بودند.

اصل تعادل بودجه از دیدگاه مالیه جدید

به دلایلی متفاوت، ممکن است زمانی درآمد دولت کمتر از هزینه‌ها پیش بینی شود و یا در مواردی نادر در تنظیم بودجه، دولت با اضافه درآمد موجه گردد. بدیهی است در مورد اول یعنی زمانی که دولت باکسری بودجه روبرو است. چگونگی تامین آن باید در لایحه تقدیمی به قوه مقننه مشخص گردد، و یا در وضعیت دوم یعنی هنگامی که دولت اضافه درآمد دارد دولت دقیقاً در لایحه تنظیمی باید مشخص کند که این اضافه درآمد به چه مصرفی می‌رسد. در مواردی که هزینه‌های جاری

دولت (غیر از موارد مستثنی شده) از درآمدهای عمومی پیشی بگیرد، دو دلیل عمده را می توان در این خصوص برشمرد

۱- صحیح عمل نکردن و یا درست نبودن سیستم وصول درآمدها (مالیات)

۲- مناسب نبودن و وجود نداشتن مدیریت مناسب در خصوص هزینه های جاری وزارتخانه ها و موسسات دولتی.

«کسر بودجه ای اداری» و «کسر بودجه اقتصادی»

در مواردی که هزینه های جاری دولت (غیر از موارد مستثنی شده) از درآمدهای عمومی پیشی بگیرد، چنین کسری بودجه ای را اصطلاحاً «کسر بودجه ای اداری» می گویند. اینگونه کسر بودجه غیر معقول بوده و دولت باید در رفع آن بکوشد.

در صورتی که هزینه های برآوردی دولت بیش از منابع مالی و درآمدهای پیش بینی شده باشد، دولت با کسری بودجه مواجه خواهد شد. این چنین کسر بودجه ای که به منظور انجام سرمایه گذاریهای زیربنایی بوجود می آید. اصطلاحاً «کسر بودجه اقتصادی» گویند و در مالیه جدید چنین کسر بودجه ای مورد قبول است.

منابع تامین کسر بودجه

منابع تامین کسر بودجه: ۱- دریافت وام (داخلی)

مهمترین سیاستهای دولت برای جبران بودجه عبارتند از:

۱- دریافت وام: دریافت وام به دو طریق اقدام می شود:

الف) دریافت وام از منابع داخلی: دریافت وام از منابع دولتی به دو صورت است:

۱- برداشت از سیستم بانکی:

۲- انتشار اوراق قرضه:

الف) دریافت وام از منابع داخلی: دریافت وام از منابع دولتی به دو صورت است:

۱. برداشت از سیستم بانکی: یعنی اعطا اعتبار به دولت از طریق بانک مرکزی. استفاده از

این روش به منظور تامین کسری بودجه دولت آثار تورمی بدنبال خواهد داشت.

۲. **انتشار اوراق قرضه :** دولت با انتشار اوراق قرضه دولتی، پس انداز های کوچک و کم حجم مردم را جمع آوری کرده و به سوی سرمایه گذاریهای اقتصادی هدایت می کند. دولتها با انجام این عمل ضمن به اجرا رساندن برنامه های تولیدی و عمرانی خود، چون پول جدیدی را به جامعه تزریق نمی کنند بنابر این موجب ایجاد تورم نخواهد شد.

ب) دریافت وام (خارجی)

مهمترین روشهای دریافت وام از منابع خارجی عبارتند از :

۱. دریافت وام از دولتهای خارجی
۲. دریافت وام از بخشهای خصوصی کشور خارجی
۳. دریافت وام از موسسات بین المللی، مانند صندوق بین المللی پول
۴. استقراض از طرق مختلف، دارای ظرفیت خاصی است که به آن ظرفیت استقراض می گویند.

۲- **افزایش درآمد :** دولتها با اتخاذ سیاستهای اقتصادی و پولی مختلف و افزایش دادن درآمدها، تا میزان هزینه های برآورده شده نسبت به تامین کسر بودجه اقدام می کنند

۳- **کاهش هزینه ها :** کاهش هزینه ها بطور اصولی می تواند در دو زمینه هزینه جاری، با رعایت صرفه جویی، و هزینه های عمرانی با تعیین اولویتها و اجرای طرحهای عمرانی با اولویت ویژه در سال بودجه ای مورد نظر با حذف طرحهای عمرانی با اولویت کمتر و یا غیر مفید صورت پذیرد.

۲.۴. اصل شمولیت یا تفصیل

این اصل دولت را ملزم می سازد تا در تدوین و پیشنهاد بودجه و قوه قانونگذاری، درآمدها را به صورت مشروح و دستگامی طبقه بندی نموده و هزینه های دستگامی اجرایی را به صورت تفصیل و در چهار چوب برنامه ها، مواد هزینه و به تفکیک هزینه های جاری و عمرانی و همچنین ملی، استانی، شهری و روستایی مشخص کند.

۲.۵. اصل جامعیت

در اصل جامعیت دو مفهوم اساسی دنبال می شود : ۱- دولت بایستی کلیه درآمدها و هزینه های خود را اعم از عمرانی و جاری و همچنین اعتبارات دستگامی اجرایی اش، اعم از وزارتخانه ها و شرکتهای دولتی، موسسات دولتی و موسسات انتفاعی وابسته به دولت، نهادهای دولتی، موسسات و

نهادهای عمومی غیر دولتی و ردیف های بودجه و بلاخره اعتبارات کلیه دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه دولت بهره مند می شوند را در سند بودجه جمع آوری و به قوه قانونگذاری تقدیم کند.

۲- ارقام منظور شده در سند بودجه باید به طور ناخالص قید شوند. یعنی نباید هزینه ها با درآمدهاتر شوند. به عبارت دیگر اگر وزارتخانه یا دستگاه های دولتی درآمدهایی داشته باشد، باید این درآمدها را به دستگاه تمرکز دهنده درآمدهای کشور (خزانه) تحویل دهند و برای انجام هزینه ها در چارچوب اعتبارات مصوب از دستگاه مزبور (خزانه) وجه دریافت نمایند.

اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در ارتباط با اصل جامعیت به این قرار است :

«کلیه دریافتهای دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد».

۲.۶. اصل تخصیص

در این اصل دو نکته اساسی مورد توجه است :

۱- برابر اصل تخصیص

۲- برابر اصل تخصیص

۲.۶.۱. اصل تخصیص

۱- برابر اصل تخصیص کلیه ارقام مندرج در قانون بودجه می بایست به همان وضع و ترتیبی که در قانون بودجه و پیوستهای منضم به آن تعیین شده و از تصویب قوه قانونگذاری گذشته است، وصول و یا به مصرف برسد.

۲- برابر اصل تخصیص هزینه های هر دستگاه می باید در چارچوب عملیات برنامه ها و مواد مصوب صورت گیرد. به عبارت دیگر، اصل تخصیص هیچگونه تغییر یا انعطاف و جا به جایی را در مورد هزینه و برنامه ها و... نمی پذیرد.

۲.۶.۲. اصل عدم تخصیص

اصل عدم تخصیص: اصل عدم تخصیص بر این مطلب تاکید دارد که در قانون بودجه نباید درآمد خاصی را برای انجام هزینه مشخصی اختصاص داد. تعهد دستگاههای دولتی نمی تواند حداکثر از تخصیص اعتبار و تخصیص اعتبار نیز حداکثر از اعتبار مصوب تجاوز نماید.

۲.۷. اصل انعطاف پذیری

اصل انعطاف پذیری در زبان مالی به معنای «اصلاح بودجه» است و عبارت است از تغییر و جا به جایی در مواد هزینه و برنامه های دستگاه اجرائی بدون آنکه در سر جمع اعتبارات مصوب تغییری حاصل شود. به منظور اینکه اصل انعطاف پذیری نتواند ابزاری برای انحراف اهداف و سیاست های مصوب بودجه شود، بنابراین امکان تغییر و جا به جایی در مواد و هزینه کلاً در اختیار دستگاه اجرائی گذارده نمی شود. البته از اصل انعطاف پذیری در زمانی که اوضاع و احوال اقتصادی کشور دچار نوسانات شدید است، بیشتر از زمان ثبات اقتصادی و آرامش و امنیت سیاسی و اجتماعی دارای مطلوبیت است.

۲.۸. اصل تخمینی بودن درآمدها

تخمینی بودن درآمدها بر این مطلب متکی است که منظور شدن مبلغی تحت عنوان درآمد در سند بودجه، نمی تواند دلیلی برای وصول مبلغی تحت عنوان درآمد دولت از اشخاص و افراد جامعه اعم از حقیقی و حقوقی بدون وجود مجوز قانونی و تنها به استناد این که درآمد مزبور در سند بودجه منظور شده است، باشد.

متن اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در خصوص اصل تخمینی بودن درآمدها به قرار زیر است: «هیچ نوعی مالیات وضع نمی شود، مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی، به موجب قانون مشخص می شود».

۲.۹. اصل تحدیدی بودن هزینه ها

بر اساس این اصل هیچ پرداختی حتی با مجوز قانونی، بدون وجود اعتبار مصوب مجاز نیست و پرداخت آن خلاف محسوب شده و با متخلف برابر قانون رفتار خواهد شد.

۳. طبق بندی بودجه

کلیات و مختصات طبقه بندی بودجه

سه وظیفه خاص برای دولت‌ها به شرح زیر است :

۱- تقسیم درست و عادلانه مالیاتها بین مودیان مالیاتی.

۲- ایجاد هماهنگی لازم بین هزینه ها و اهداف دولت.

۳- برقراری توازن و همگونی لازم بین نیازهای مردم، هزینه ها و فعالیت‌های دولت.

در این ارتباط بودجه تنظیمی دولت بیانگر اهداف، سیاستها و برنامه های اقتصادی-اجتماعی و... کشور است و باید به شکلی باشد که هر یک از دو عامل اساسی در تنظیم بودجه یعنی درآمد و هزینه به درستی بیان شود و خصوصیات و ویژگیهای هر یک از آنها روشن شود و مقایسه بین آنها امکان پذیر گردد.

۳.۱. اهداف و نتایج طبقه بندی بودجه ای

برقراری یک سیستم طبقه بندی در بودجه موجب می شود که :

۱. به لحاظ تفکیک برنامه ها، عملیات، درآمدها و هزینه های دولت و همچنین مشخص شدن دستگاههای اجرائی خاص که عهده دار وظایف مشخص هستند، برنامه ریزی و تصمیم گیری امکان پذیر شود.
۲. ضمن فراهم آمدن امکانات لازم برای برقراری یک سیستم حسابداری صحیح در جهت کنترل و نظارت مالی و غیر مالی و مقایسه کارایی دستگاهها با برنامه های مصوب، مدیریت نیز بطور چشمگیری بهبود یابد.
۳. طبقه بندی بودجه ای اطلاعات لازم را به منظور تجزیه و تحلیل عملیات اقتصادی دولت فراهم می نماید.
۴. مکانیزم لازم را برای نظارت بر عملیات دولت مهیا می سازد.

۳.۲. انواع طبقه بندی بودجه ای

- ۱- طبقه بندی درآمدها ۲- طبقه بندی هزینه ها ۳- طبقه بندی سازمانی ۴- طبقه بندی عملیات ۵- طبقه بندی اقتصادی

۱. **طبقه بندی درآمدها** : این طبقه بندی با تفکیک درآمدهای دولت در گروههای مختلف امکانات لازم را در جهت برآورد صحیح و تصمیم گیری مناسب در خصوص درآمدها فراهم می کند.
۲. **طبقه بندی هزینه ها** : در طبقه بندی هزینه ها، با تفکیک هزینه های جاری از سرمایه ای، هزینه های پرسنلی از خدماتی و خرید کالا از خدمات و ... موجبات استقرار نظام نوین حسابداری به منظور اجرای صحیح و دقیق بودجه و تجزیه و تحلیل اقتصادی را فراهم می کند.
۳. **طبقه بندی سازمانی** : در طبقه بندی سازمانی که یکی از قدیمی ترین و مرسوم ترین طبقه بندی بودجه ای است، کلیه واحدهای دولتی که به نحوی از بودجه دولت استفاده می کنند مانند وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شرکتهای دولتی و موسسات انتفاعی وابسته به دولت، بر اساس وظایف و اهدافشان در گروههای مشابه قرار می گیرند.
۴. **طبقه بندی عملیات** : این نوع طبقه بندی ضمن شناسایی وظایف دولت آنها را به گروههای مختلفی تقسیم نمود و یا مشخص کردن برنامه، فعالیت و طرح چگونگی دستیابی به اهداف و انجام وظایف مزبور را مشخص می کند.
۵. **طبقه بندی اقتصادی** : از طبقه بندی اقتصادی برای تجزیه و تحلیل عملیات دولت و انجام صحیح برنامه ریزی و تصمیم گیریهای نهائی در سطوح عالی دولتی بخصوص در حسابداری ملی بهره گرفته می شود.

۳.۳. طبقه بندی درآمدها به انواع آنها

زمینه لازم را جهت تصمیم گیری مناسب و آگاهانه در جهت افزایش یا کاهش درآمد مورد نظر، توسط مراجع مختلف تصمیم گیری بخصوص دولت و قوه قانونگذاری، با استفاده از بررسی اثراتی که این تصمیم گیری می تواند در مسائل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی داشته باشد فراهم می نماید و موجب شود که با دید وسیع تری در این جهت اقدام گردد.

طبقه بندی کردن درآمدهای یک کشور به انواع مختلف آن، یکی از مکانیزمهای لازم را در این جهت مهیا نموده و موجب می شود پیش بینی انواع مختلف درآمدها به سهولت امکان پذیر شود. برآورد هزینه ها در صورت مشخص شدن انواع درآمدها بسیار آسان و سهیل تر از زمانی است که هیچگونه طبقه بندی خاصی را برای درآمدها در نظر نگیریم.

درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در بودجه ایران از نظر نوع به سه طبقه تقسیم می شود :

الف) درآمد عمومی

ب) درآمد خصوصی

ج) درآمد شرکتهای دولتی

۳.۴. درآمد عمومی :

بخش عمده ای از درآمد عمومی در بودجه ایران عبارتند از :

۱. درآمدهای مالیاتی
۲. درآمد حاصل از فروش نفت و گاز
۳. درآمد حاصل از فروش ارز
۴. درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت دولت
۵. اصل و فرع وامهای دولت به کشور خارج
۶. درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات
۷. سایر درآمدها

درآمد اختصاصی: درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.

درآمد شرکتهای دولتی : عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت و یا فروش کالا و یا سایر فعالیتهایی که شرکتهای مذکور به موجب قوانین و مقررات، مجاز به انجام آنها هستند، عاید آن شرکتهای می گردد. درآمد شرکتهای دولتی، خارج از بودجه عمومی دولت و ضمن بودجه شرکتهای دولتی، در بودجه کل کشور پیش بینی می شود.

درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار دولت ایران از نظر بخشهای درآمدی به هفت بخش تقسیم می شوند که هر یک از بخشهای مزبور خود در برگیرنده چند بند است :

بخش اول : درآمدهای مالیاتی

بخش دوم : درآمد نفت و گاز

بخش سوم : درآمدهای حاصل از انحصارات و مالکیت دولت

بخش چهارم : درآمدهای حاصل از خدمات و فروش کالا

بخش پنجم : حق بیمه، کمکهای دریافتی، درآمدهای انتقالی و متفرقه

بخش ششم : اصل و بهره بر وامها و سود خالص از سرمایه گذاری دولت در داخل و خارج کشور

بخش هفتم : سایر منابع تامین اعتبار

۳.۵. طبقه بندی هزینه ها

اهداف و نتایج طبقه بندی هزینه ها

۱. طبقه بندی هزینه ها، امکانات لازم را جهت برقراری یک سیستم حسابداری قوی به منظور کنترل هزینه ها فراهم می نماید.
۲. با رعایت طبقه بندی هزینه ها امکان برآورد دقیق و صحیح بودجه برای هر یک از دستگاههای اجرائی فراهم می شود. در موارد مورد نیاز، امکان مقایسه هزینه های انجام شده با پیشرفت کار در دستگاه اجرائی برای مدیریت مهیا می شود و این امر وسایل لازم را به منظور تصمیم گیری به موقع و صحیح در اختیار مدیریت قرار می دهد.
۳. دولت با آگاهی داشتن از میزان انواع هزینه ها قادر خواهد بود با اتخاذ تصمیمات به موقع، کشور را در جهت اهداف مصوب سوق دهد.

نکات پذیرفته شده در طبقه بندی هزینه ها

۱. به منظور تفکیک سهم هر یک از دو بخش خدمات و کالا در بودجه، باید خرید خدمات از کالا جدا باشد. خرید خدمت یعنی پرداخت ارزش خدمات ارائه شده توسط یک شخص مانند پرداخت حقوق و دستمزد به افراد در مقابل خدمات ارائه شده خرید کالا یعنی پرداخت پول در ازاء دریافت شی قابل لمس و قابل رویت مانند خرید اتومبیل.
۲. دیگر اینکه در مواردی توسط دستگاه اجرائی وجهی پرداخت می شود که در مقابل وجه پرداخت شده خدمت یا کالایی دریافت نمی شود.
۳. تعریف هزینه های سرمایه ای و جاری هزینه های سرمایه ای، دسته ای از هزینه های دولتی هستند که دارائیهای ثابت را افزایش می دهند، مثل خرید ماشین آلات و تجهیزات. هزینه های جاری، دسته ای از هزینه های دولتی هستند که موجب افزایش دارائیهای ثابت نمی شوند.

۴. با توجه یکی از اهداف اصلی طبقه بندی هزینه ها، یعنی برقراری سیستم نظارت مالی، ضرورت دارد که در انجام این طبقه بندی به جزئیات نیز توجه شود.
۵. به منظور برقراری سیستم صحیح حسابداری، طبقه بندی هزینه ها باید به شکلی باشد که اطلاعات مورد نیاز حسابداری در خصوص انجام هر یک از انواع مختلف هزینه ها فراهم گردد.

۳.۶. روش طبقه بندی هزینه ها در بودجه ایران

در این طبقه بندی کلیه هزینه ها و پرداختها به چهار فصل و بیست ماده به شرح زیر تقسیم شده است

فصل اول - هزینه های پرسنلی مواد ۱ و ۲

فصل دوم - هزینه های اداری از ماده ۳ تا ۸

فصل سوم - هزینه های سرمایه داری از ماده ۹ تا ۱۵

فصل چهارم - پرداختهای انتقالی از ماده ۱۶ تا ۲۰

خلاصه طبقه بندی هزینه ها بر حسب مواد

فصل اول - هزینه های پرسنلی

فصل دوم - هزینه های اداری

فصل سوم - هزینه های سرمایه ای

فصل چهارم - پرداختهای انتقالی

فصل اول - هزینه های پرسنلی

ماده ۱ - حقوق و دستمزد : کارکنان رسمی - کارکنان غیر رسمی - کارگران - سایر کارکنان

ماده ۲ - مزایا و کمک ها : فوق العاده یا مزایای شغل - پاداش - اضافه کار - فوق العاده اشتغال خارج از مرکز و بدی آب و هوا و اشتغال خارج از کشور - سایر مزایا و فوق العاده های کارکنان - کمک ها

فصل دوم - هزینه های اداری

ماده ۳ - اجاره : اجاره و کرایه (به استثنای وسائل نقلیه)

ماده ۴ - ماموریت: حمل و نقل و ارتباطات حمل و نقل اشیاء - ارتباطات و مخابرات ماموریت و حمل و نقل

ماده ۵ - خدمات قراردادی: نگهداری ساختمان - نگهداری وسایل نقلیه - نگهداری ماشین آلات - وسایل اداری - مطبوعات و انتشارات - تبلیغات - تشریفات - مطالعه تحقیق و بررسی - سایر خدمات

فصل دوم - هزینه های اداری

ماده ۶ - سوخت، برق و آب: سوخت و روشنایی و آب

ماده ۷- مواد و لوازم مصرف شدنی: کالاهای مصرف شدنی برای نگهداری اموال - کالاهای مصرف شدنی برای امور مطبوعاتی و تبلیغاتی و تشریفات - لوازم خواب و پوشاک - حیوانات و نباتات - لوازم و تجهیزات نظامی - مواد و کالای مصرف شدنی برای سایر عملیات

فصل دوم - هزینه های اداری

ماده ۹- مطالعه برای ساختمان و تاسیسات

ماده ۱۰- خرید ساختمان، زمین و حقوق انتفاعی

ماده ۱۱ - ساختمان تعمیرات اساسی در ساختمان و تجهیزات آن - آماده سازی زمین

فصل سوم هزینه های سرمایه ای

ماده ۱۲ - ماشین آلات و تجهیزات عمده (لوازم فنی و تجهیزات عمده)

ماده ۱۳ - سایر کالاهای مصرف نشدنی ، کالاهای مصرف نشدنی - حیوانات و نباتات - کتاب برای تکمیل کتابخانه ها ، و خرید اشیا عتیقه و هنری

ماده ۱۴ - وام مشارکت و کمک برای سرمایه گذاری-بخش عمومی وام بخش عمومی مشارکت- بخش عمومی - افزایش سرمایه - کمک برای سرمایه گذاری

ماده ۱۵ - وام، مشارکت و کمک برای سرمایه گذاری- بخش عمومی وام به بخش خصوصی - مشارکت-بخش خصوصی - کمک برای سرمایه گذاری

فصل چهارم - پرداختهای انتقالی

ماده ۱۶ - کمک و اعانه - بخش عمومی کمک و اعانه

ماده ۱۷ - کمک و اعانه - بخش خصوصی : کمک به بخش خصوصی - کمک به افراد (غیر از کارکنان دولت) - پرداخت به بازنشستگان - پاداش پایان خدمت - سایر کمکها

۳.۷. طبقه بندی سازمانی در بودجه

طبقه بندی سازمانی در بودجه موجب می شود که سهم هریک از دستگاههای اجرائی، که عهده دار وظیفه ای خاص از وظایف دولت هستند، از اعتبارات منظور شده در بودجه معین شود.

۳.۷.۱. اهداف طبقه بندی سازمانی به شرح زیر است :

۱. طبقه بندی سازمانی چگونگی ترکیب وزارتخانه و دستگاههای دولتی را در داخل یک دولت مشخص می سازد.
۲. با توجه به نوع خاص اهداف هر یک از واحدها و دستگاههای اجرائی دولت و تفاوت وظایف هریک از آنها با یکدیگر، و رعایت ملاحظاتی خاص در تنظیم بودجه، هریک از این واحدها باید در طبقه خاص مربوط به خود قرار گیرند.
۳. طبقه بندی سازمانی امکاناتی را فراهم می کند که قوه قانونگذاری در هنگام بررسی و تصویب بودجه با دیدی روشن تر به مسائل بودجه ای دستگاههای اجرائی برخورد نماید.

۳.۷.۲. اهم اصول طبقه بندی سازمانی

۱. تفکیک و جداسازی دستگاههای اجرائی با توجه به مبنای قانونی و نوع فعالیت تفکیک دستگاههای اجرائی دولتی که به ارائه خدمات بازرگانی و انتفاعی اشتغال دارند.
۲. رعایت چابوب سازمان و تشکیلات مصوب و رسمی دستگاه اجرائی و توجه به سلسله مراتب سازمانها از نظر تابعیت.
۳. دسته بندی نمودن سازمانها موسسات و واحدهای تابعه هر وزارتخانه و موسسه دولتی در ذیل همان وزارتخانه و موسسه.
۴. تعمیم طبقه بندی سازمانی به کلیه دستگاههایی که به نحوی از بودجه دولت بهره مند شوند، اعم از دستگاههای تحت پوشش قوه مجریه قوه قضائیه و قوه مقننه.

۳.۷.۳. طبقه بندی سازمانی در ایران

برابر مواد ۲ تا ۵ قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶، واحدهای سازمانی منظور شده در بودجه به قرار زیر است :

۱- وزارتخانه ۲- موسسه دولتی ۳- شرکت دولتی ۴- موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

در این راستا، دولت مجبور می شود، برنامه های مشخصی را برای نیل به اهداف مورد انتظارش طراحی نموده و عملیاتی را که برای رسیدن به هدفهای برنامه لازم است مشخص نماید. از سوی دیگر، افراد جامعه ضمن آشنا شدن با کارهایی که دولت باید در یک بودجه ای برای آنها انجام دهد، به طور کامل در جریان عملیات دولت قرار خواهند گرفت. با استفاده از طبقه بندی عملیات متوجه خواهیم شد که از مجموع اعتبارات دانشگاه پیام نور چه بخشی برای «آموزش گروه بررسی» چه بخشی برای آموزش گروه هنر و علوم انسانی و... به مصرف می رسد.

۳.۷.۴. از نکاتی که حدود و شمول طبقه بندی عملیات را مشخص می سازد می توان موارد زیر را یاد آور شد :

۱. بسیاری از عملیات، در یک کشور ممکن است جزئی از وظایف تشکیل دهنده یک دولت محسوب شود، در حالیکه همین عملیات ممکن است در زمره وظایف دولت دیگری قرار نگیرد و اجرای آن به بخش خصوصی واگذار گردد.
۲. در یک دور بودجه ای انجام وظیفه و عملیات مشخص ممکن است از وظایف یک دولت به شمار آید. در حالیکه در دور دیگر بودجه ای حذف شود.
۳. در طبقه بندی عملیات، عملیات بازرگانی باید از سایر عملیات دولتها تفکیک شود.

به منظور نیل به مقاصد مورد نظر از طبقه بندی عملیات، رعایت نکاتی ضروری است :

۱. به لحاظ نشان دادن دقیق و روشن اهداف دولت، در طبقه بندی عملیات عناوین وظایف کلی باید به صراحت نشان دهنده اعمال دولت باشد.
۲. در طبقه بندی عملیات، طبقه بندی به شکلی باشد که در تدوین و تنظیم بودجه هزینه اجرای یک کار مشخص چند بار منظور نشود.
۳. در عملیات دولت، بخش خاصی برای «خدمات اداری» در نظر گرفته می شود منظور از خدمات اداری بخشی از عملیات دولت است که در جهت فراهم آوردن تسهیلات لازم به منظور اجرای وظایف و برنامه های اصلی دولت صورت می گیرد.
۴. در طبقه بندی عملیات «پرداخت بهره» وامهای عمومی دولت که در سالهای گذشته دریافت شده است و در سررسید علاوه بر اصل وام دریافت شده باید پرداخت شود، میباید به طور جداگانه مشخص گردد.

عناوینی که در ترکیب طبقه بندی عملیات بکار می رود عبارتند از :

وظیفه : وظیفه عبارت است از گروه اصلی کوششهای سازمان یافته دولت که خدمات معینی را که برای جامعه انجام می یابد مشخص می سازد، مانند کشاورزی بهداشت .

برنامه : گروه کلی عملیات در داخل هر وظیفه که دارای حاصل کار مشخص است و بوسیله یک وزارتخانه یا موسسه دولتی انجام می یابد، برنامه نامیده می شود.

فعالیت : فعالیت عبارتند از بخشی از کارهای یکسان و همجنس در هر برنامه که بوسیله واحدهای اجرائی در داخل یک وزارتخانه یا موسسه دولتی انجام می شود.

طرح : بررسی مسائل مربوط به طبقه بندی بودجه ای در سالهای اخیر نشان داد که باید میان بخشی از عملیات که برای «تولید خدمت» انجام می شوند با آن بخش از عملیات سرمایه گذاری که منجر به «تولید کالاهای سرمایه ای» می کردند تفکیک قائل شد.

۱- درآمدها، هزینه ها و عملیات شرکتهای دولتی، موسسات انتقاعی وابسته به دولت و دیگر موسسات، بدون توجه به طبقه بندی عملیات در بودجه تنظیمی دولت منظور می شود.

۲- هزینه های دولت با مشخص شدن دو نکته اساسی زیر در اعتبارات پیشنهادی تعیین می شود :

الف) سهم هر یک از امور، فصول و برنامه ها

ب) سهم هر یک از دستگاههای اجرائی

خصوصیات طبقه بندی عملیات بودجه ایران

۳- در طبقه بندی عملیات مورد عمل در بودجه ایران، در هر فصل برنامه ای خاص تحت عنوان، برنامه خدمات اداری و همچنین برنامه ای مشخص تحت عنوان، برنامه تحقیقات منظور شده است.

۴- عناوین کلی که در طبقه بندی عملیات در بودجه کشور ما مشخص شده است به شرح زیر می باشد :

امور : امور عبارت است از مجموعه چند فصل مرتبط از وظایف عمومی دولت به چهار دسته به شرح زیر تقسیم می شود :

۱ - امور عمومی ۲- امور دفاع ملی ۳- امور اجتماعی ۴- امور اقتصادی

فصل : فصل مجموعه وظایف مشخصی است که حاوی برنامه های مرتبط به هم بوده و برنامه ریزی دراز مدت و میان مدت برای نیل به اهداف اساسی در قالب آن انجام می گیرد. مانند فصل تحقیقات و آموزش عالی (مربوط به امور اجتماعی) یا فصل دفاع نظامی.

برنامه : برنامه مجموعه ای از عملیات مرتبط به هم است که اجرای قسمتی از هدفهای اساسی فصل را در چارچوب سیاستها و خط مشی ها تامین می کند. مانند برنامه تحقیقات دانشگاهی.

دستگاه اجرایی : به منظور تحقق مقاصد دولت، دستگاههای اجرایی اجرای تمام یا قسمتی از کارهایی که در یک یا چند برنامه وجود دارد، به عهده خواهند گرفت و برای انجام اینگونه کارها، اجرای طرحها یا فعالیت هایی را عهده دار خواهند شد.

فعالیت و طرح : مجموعه عملیات و خدمات مشخصی که به منظور دستیابی به قسمتی از اهداف برنامه صورت می گیرد، فعالیت و طرح نامیده می شود.

فعالیت : برابر بند ۹ ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور، منظور از فعالیت یک سلسله عملیات و خدمات متجانس و مشخصی است که برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه سالانه طی یک سال اجرا و هزینه آن از محل اعتبارات جاری تامین می شود.

طرح (عمرانی) : برابر بند ۱۰ ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور، منظور از طرح، مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که بر اساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و یا اجتماعی، که توسط دستگاه اجرایی انجام می شود، طی مدت معین و اعتبار معین.

۳.۷.۵. طبقه بندی اقتصادی

دولتها با استفاده از مکانیزم بودجه و سیاستهایی که در تنظیم آن به کار می برند، در جهت توسعه یا تثبیت اقتصادی مورد نظرشان اقدام می کنند. طبقه بندی اقتصادی، اطلاعات مورد نیاز انجام این بررسیها را برای دولت دسته بندی نموده و در اختیار آن قرار می دهد.

۳.۷.۶. اهم اصول طبقه بندی اقتصادی

۱. تفکیک هزینه های جاری از سرمایه ای به لحاظ نقشی که هر یک از هزینه های مزبور می تواند در برنامه ریزی و سیاست گذاریهای اقتصادی دولت ایفا، نماید.
۲. تفکیک سرمایه گذاری های مستقیم از غیر مستقیم، به دلیل متفاوت بودن نحوه نظارت بر هر یک از سرمایه گذاری های مزبور. سرمایه گذاری مستقیم توسط دولت موجب افزایش نظارت دولت بر منابع می گردد.

۳. تفکیک حسابهای موسسات بازرگانی دولتی، از حسابهای سرمایه ای دستگامهای غیر انتفاعی.

۴. نشان دادن جداگانه هزینه های دفاعی، به منظور جلوگیری از گمراهی تحلیل گران اقتصادی و فراهم آمدن زمینه لازم برای تجزیه و تحلیل اقتصادی مورد نظر از طبقه بندی اقتصادی بودجه.

۵. تفکیک و جداسازی سرمایه گذاری حقیقی از انتقالات سرمایه ای .

۶. جداسازی حسابهای حسابداری ملی به منظور تخمین ثروت ملی و درآمد ملی.

۷. جداسازی دریافت ها و پرداختهای داخلی از دریافت ها و پرداخت های خارجی .

۳.۷.۷. طبقه بندی اقتصادی در بودجه ایران

متأسفانه در حال حاضر چنین طبقه بندی، در نظام بودجه ای ایران که مبتنی بر مسائل علمی باشد وجود ندارد و برنامه ریزان کشور مجبور هستند که به منظور انجام برنامه ریزی با مراجعه به اسناد و مدارک بودجه و اسناد و مدارکی که در بانک مرکزی وجود دارد، اطلاعات مورد نیاز را استخراج نموده و از آن بهره گیرند.

۴. روشهای تنظیم بودجه

بودجه دو طرف دارد: درآمد و هزینه. هر يك از این دو طرف باید با دقت بسیار و صحت هر چه بیشتر سنجیده شوند؛ زیرا برآورد ارقامی که پایه و اساس منطقی نداشته باشد نه تنها مفید نیست، بلکه می تواند زیانبار نیز باشد.

چون بودجه نوعی برنامه است و بودجه نویسی نیز نوعی برنامه ریزی، تا حد امکان باید این برنامه را استواری بخشید؛ از این رو برای پیش بینی درآمدها و برآورد هزینه ها روشهای مختلفی ابداع شده است که روز به روز از نظر علمی و فنی به اهمیت آنها افزوده می شود.

با توجه به طبقه بندی های به عمل آمده از بودجه لازم است به روش تهیه و تنظیم بودجه نیز که مبتنی بر همان طبقه بندیهاست اشاره داشته باشیم.

در همین راستا روشهای تهیه و تنظیم درآمدها و هزینه ها را به طور جداگانه تشریح می کنیم:

۴.۱. روشهای برآورد و تنظیم درآمدها

تجزیه و تحلیل درآمدها مرحله ای اساسی در بودجه بندی است. حجم بودجه و برنامه های دولت بیش از آنکه متأثر از نیازهای عمومی جامعه باشد، انعکاس از درآمدها و منابع در دسترس است.

روش تهیه و تنظیم درآمد (پیش بینی درآمد)، یعنی پیش بینی چگونگی و محل کسب درآمد دولت. پیش بینی درآمدهای دولت با توجه به اینکه مخارج دولتی در درجه اول، تابع درآمدها و وضع مالی دولت است امری بسیار فنی و دقیق است؛ هر چند که باید در هر مورد با توجه به وضع خاص اقتصادی برای هر يك از منابع درآمد از چند روش به طور همزمان استفاده شود. پیش بینیها و برآوردهای دولت صرف نظر از طبقه بندی های آنها به چهار روش ارائه می شود که عبارتند از:

۱. روش سالم ما قبل آخر،
۲. روش حد متوسطه ها،
۳. روش پیش بینی مستقیم،
۴. روش سنجیده منظم.

۴.۱.۱. روش سال ما قبل آخر

در این روش از بودجه سال مالی گذشته یعنی سالی که بلافاصله قبل از سال مالی جاری قرار دارد استفاده می شود؛ زیرا اجرای بودجه سال مالی جاری هنوز خاتمه نیافته است و برآورد درآمدها از آخرین بودجه ای که اجرای آن خاتمه پذیرفته است گرفته می شود. مثلاً برای پیش بینی درآمدهای سال ۱۳۸۰ درآمدهای تحقق یافته و قطعی سال ۱۳۷۸ مورد استفاده قرار می گیرد. در این روش که در سال ۱۸۲۳ در فرانسه مورد عمل قرار گرفت، برای پیش بینی درآمدهای سال آتی درآمدهای قطعی سال گذشته ملاک عمل قرار می گیرد.

این روش دارای مزایا و معایبی است. از محاسن این روش آن است که چون درآمدهای سال قبل قطعاً وصول شده است، بودجه، تعادل و استحکام خواهد یافت. عیب این روش نیز آن است که در این بین یک سال مالی فاصله دارد؛ یعنی در مثال فوق سال ۱۳۷۹ نادیده گرفته می شود. علاوه بر آن اوضاع و احوال اقتصادی هر روز تحت تاثیر پدیده های جدیدی است که با گذشته تفاوت دارد.

۴.۱.۲. روش حد متوسطه ها

در این روش حد متوسطه افزایش یا کاهش هر یک از انواع درآمدها را در یک دوره قبلی (سه تا پنج سال) به دست آورده است. بر اساس آن درآمد سال آینده را پیش بینی می کنند.

روش سال ما قبل آخر با افزایش متوسط، که به روش حد متوسطه ها معروف است، در سال ۱۸۸۳ در فرانسه مامور شد. مطابق این روش حد متوسط افزایش درآمدها از سالی به سال دیگر در اختلال چند سال گذشته محاسبه می شود و پس از به دست آمدن آهنگ آن، درآمد سال ما قبل آخر اضافه می شود.

مثلاً برای محاسبه درآمد دولت از مالیات های مستقیم در سال ۱۳۷۹ درصد تغییر درآمد قطعی دولت از منبع مذکور را طی سالهای ۱۳۷۸ - ۱۳۶۹ محاسبه و سپس متوسط تحقیق را به دست می آورند و با فرض اینکه رشد به دست آمده در سال ۷۸-۷۹ نیز تکرار خواهد شد در سال ۱۳۷۹ را محاسبه می کنند.

بدین ترتیب اگر مثلاً درآمد مالیات مستقیم به طور متوسط ۱۰٪ افزایش یابد رقم ۱۰٪ را به درآمد سال ما قبل آخر و سپس به درآمد سال جاری می افزایند. علیرغم متداول بودن این روش در بسیاری از کشورها، چون این روش با توجه به وقایع اقتصادی سالهای قبل محاسبه می شود تحقق آنها مورد تردید است و استفاده از آن بدون اشکال نیست.

۴.۱.۳. روش پیش بینی مستقیم

در این روش کارشناسان با مطالعه و تجزیه و تحلیل گرایشهای اقتصادی، مبالغ وصول شده درآمد در سالهای قبل و سایر آمارها و اطلاعات، اثر عوامل گوناگون را بر هر یک از انواع درآمدها در مدت محدودی از زمان می‌سنجند. و سپس با تکیه بر تخصص و تجارب خویش مبادرت به پیش بینی درآمد برای دوره آتی می‌نمایند.

در این روش که عملاً پس از جنگ جهانی دوم اشاعه یافت اوضاع و احوال اقتصادی با استفاده از روشهای آماری دقیقاً بررسی و با توجه به سیاست های اقتصادی دولت درآمدها پیش بینی می‌گردد.

۴.۱.۴. روش سنجیده منظم

این روش دارای فنون و فرمولهای خاص است و پیش بینی درآمد بر اساس تجزیه و تحلیل همبستگی و جمع آوری پرسشنامه های نمونه و غیره انجام می‌شود. در تجزیه و تحلیل همبستگی، ارتباط میان وصول مالیات ها و منابع مختلف درآمد در طی دوره یا دوره های معین اقتصادی مورد مطالعه قرار می‌گیرد و سپس بر اساس آن و با توجه به پیش بینی وضع اقتصادی در دوره آتی میزان درآمدهای پیش بینی می‌گردد. شایان ذکر است که این روش در سال ۱۹۵۲ در فرانسه جهت از بین بردن خطاهای فاحش روشهای پیشین معمول گردید. ضریب اشتباه این روش تنها یک درصد بود.

از آنجا که در این روش از فنون آماری پیشرفته ای چون ضریب همبستگی، سریهای زمانی و محاسبه کتس پذیري استفاده می‌شود در کشورهایی که در بسیاری از زمینه ها با فقر یا نقص آماری مواجه هستند استفاده از روش برآورد مستقیم دشوار خواهد بود. در کشور ما در موارد عدیده این روش مورد عمل قرار می‌گیرد و بایستی کارشناسان پیش بینی کننده درآمد در هر مورد با فنون فوق آشنایی کامل داشته باشند.

۴.۲. روشهای برآورد هزینه ها (طرف دیگر بودجه)

۴.۲.۱. روش تنظیم بودجه متداول

بودجه متداول یا سنتی یعنی بودجه ای که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و موارد هزینه مشخص می‌گردد. در این روش بودجه ریزی، نوع و ماهیت هزینه ها نشان داده می‌شود. ولی مشخص نمی‌گردد که هر هزینه برای نیل به کدام هدف و یا برای اجرای کدام برنامه و یا فعالیت خاص انجام شده است.

یکی از علل اصلی استفاده گسترده از روش بودجه ریزی متداول، سالها قبل از به کار گیری سایر روشهای بودجه ریزی، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی و امکان اعمال کنترل بودجه مناسب در آن است؛ زیرا در طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد، برای هر یک از انواع مخارج جاری و سرمایه اعتباری معین تصویب می شود تا هزینه های مربوط به کالا و خدمات خریداری شده در سال اجرای بودجه در محدوده اعتبارات مصوب انجام شوند. بدیهی است هر اندازه اعتبارات مصوب به فصول و مواد هزینه بیشتری تقسیم شوند، به همان میزان انعطاف پذیری در اجرای بودجه و اختیارات موسسات دولتی در مصرف اعتبارات کاهش خواهد یافت و بر عکس، تقسیم اعتبارات به فصول و مواد هزینه کمتر، موجب انعطاف پذیری بیشتر در اجرای بودجه و وسیع تر شدن اختیارات مسئولان اجرایی خواهد شد در ایران تحولات بودجه ای در سنوات اخیر صورت گرفته است و بودجه متداول تا سال ۱۳۴۳، که بودجه در وزارت دارایی تهیه می شد تنها روش بودجه ریزی بود.

همانطور که اشاره شد در بودجه متداول بر خلاف بودجه برنامه ای و عملیاتی هدفها و وظایف چندان روشن نیست؛ هر چند که به طور غیر مستقیم نوع هزینه مشخص است (مثل حقوق و دستمزد). این طرز تهیه بودجه خطوط اساسی و روابط برنامه ها و هدفها را نشان نمیدهد. مثلاً اینکه اعتبار ماده مزبور برای چه عملیاتی است، مشخص نیست. آنچه در بودجه متداول اهمیت دارد، عبارت است از سازمان و مواد هزینه. به عبارت دیگر کافی است که مشخص کنیم بودجه کدام سازمان دولتی یا وزارتخانه ای تهیه می شود و مواد هزینه آن چیست. بنابراین، در این بودجه فقط با دو نوع طبقه بندی سرو کار داریم.

تهیه کنندگان این نوع بودجه نیازها و اطلاعات و ارقامی را که مثلاً از وزارت آموزش و پرورش و وزارت بهداشت و درمان و امثال آن جمع می شود به صورت پول تقویم و در مقابل، عناوین مواد هزینه را منظور می کنند.

در بودجه متداول برآورد هزینه معمولاً بر مبنای هزینه های قطعی سال ما قبل آخر و نیمه اول سال جاری به عمل می آید و تغییرات حجم کار در پیش بینی هزینه دقیقاً مورد بررسی قرار نمی گیرد. معذالک تصویب اعتبار در قالب موارد هزینه محدودیتی در خرج به وجود می آورد و از این رو همان طور که اشاره شد هر قدر اعتبارات به موارد ریز بیشتری تقسیم شود قابلیت انعطاف بودجه کمتر می شود؛ زیرا نقل و انتقالات اعتبارات از یک ماده به ماده دیگر داخل یک فصل یا بین فصول مختلف بودجه معمولاً فقط تا میزان معین و تحت شرایط خاصی امکان پذیر است.

۴.۲.۲. بودجه ریزی افزایشی

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم گیری انطباق دارد. طبق این روش، برای تصمیم گیری جدید به تصمیمهایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها داده می شود. بودجه ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پر درد سر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. بدین ترتیب هر سال مجدداً از اول اقدام به کار پیچیده بودجه نویسی نمی شود؛ بلکه بودجه ریزان با قبول بودجه سال گذشته توجه را روی تغییرات افزایشی متمرکز می کنند. در این شیوه، بودجه سال گذشته به عنوان پایه ای برای مصارف جاری فرض شده، افزایش سالانه ای برای آن در نظر گرفته می شود که بستگی به روند تغییرات قیمتها، تغییر حجم عملیات موجود، تقبل وظایف جدید از طرف دولت و عواملی از این قبیل دارد.

۴.۲.۳. بودجه برنامه ای

بودجه برنامه بودجه ای است که در آن اعتبارات سازمانهای دولتی بر حسب وظایف، برنامه ها و فعالیتهایی که آنها باید در سال مالی اجرای بودجه برای نیل به اهداف خود انجام دهند، پیش بینی می شود. به عبارت دیگر، در بودجه برنامه ای مشخص می شود که دولت و دستگاههای دولتی در سال جاری بودجه اولاً چه اهداف، وظایف و مقاصد مصوبی دارند و ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور باید چه برنامه ها، عملیات و فعالیتهایی را با چه میزان اعتبارات انجام دهند. پروفیسور برکهد در مورد بودجه برنامه ای می گوید: ((اگر بخواهیم در دنیای فعلی بودجه را ابزار و وسیله کار مدیران بدانیم باید در تقسیم بندی مخارج، هدف و غایت خرج را رعایت کنیم.))

در بودجه برنامه ای نیز مانند بودجه متداول از طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می شود. با این تفاوت که در بودجه متداول، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش بینی می شود، در صورتی که در بودجه برنامه ای، اعتبارات هر يك از برنامه ها و فعالیتها و طرحهای سازمان دولتی در قالب فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردد.

لازم به توضیح است که در بودجه برنامه ای برخی از کشورها، فقط برنامه ها به فصول و مواد هزینه تقسیم می شوند، در حالی که در برخی دیگر از کشورها فعالیتها و طرحها نیز به صورت فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردند. آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشورهایی که از روش بودجه ریزی برنامه ای استفاده می نمایند، طبقه بندیهای بودجه ای مذکور عیناً باید در حسابهای دولتی منعکس گردند. بنابراین هزینه های هر وزارتخانه یا موسسه دولتی نیز

باید اولاً به تفکیک برنامه ها و فعالیتها و طرحهای مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه بندیهای مذکور ، به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند .

بودجه برنامه ای ، همان طور که از نام آن پیداست ، عملیات سازمان را به شکل برنامه کار تنظیم و در دسترس می گذارد . این نوع بودجه را اولین بار در سال ۱۹۴۹ کمیسیون هوور عنوان کرد که از طرف ترومن رئیس جمهور امریکا مامور بررسیهای لازم جهت اصلاح مدیریت در سازمانهای دولتی شده بود .

مساله اساسی در تنظیم بودجه برنامه ای توجه به عملیاتی است که باید اجرا گردد ، البته در بودجه برنامه ای وجود مواد هزینه انکار نمی شود ؛ زیرا به هر ترتیب باید دولت بدانند چقدر برای هزینه های پرسنلی خرج می کند ، چه مقدار لوازم و ماشین آلات می خرد و امثال آن .

در روش بودجه برنامه ای مواد هزینه در داخل برنامه و یا فعالیت تهیه و تنظیم می شود (نه برای وزارتخانه به نحوی که در بودجه متداول معمول است) . به عنوان مثال فرض کنید بودجه وزارت آموزش و پرورش در قالب مواد هزینه آورده شود ، مثلاً بیان شود حقوق و دستمزد ۱۰۰ میلیون ریال ، اجاره ۴۰ میلیون ریال و هزینه های اداری ۲۰ میلیون ریال (جمع ۴۰۰ میلیون ریال) ؛ آنچه مسلم است این رقم کل و حتی رقم تفکیکی مواد هزینه نشان دهنده وظیفه و کار و برنامه های وزارت آموزش و پرورش نیست .

در بودجه برنامه ای به عنوان مثال ، اول آموزش و پرورش در نظر گرفته می شود و سپس این وظایف به نحوی طبقه بندی می گردد که به صورت برنامه های مشخصی درآید ؛ مثلاً گفته می شود برنامه آموزش ابتدایی ، برنامه آموزش متوسطه حرفه ای و غیره . با این طبقه بندی اولین قدم جهت بودجه برنامه ای برداشته می شود . در مرحله بعد اعتبار مورد نیاز هر برنامه جداگانه بر اساس مواد هزینه تهیه و تنظیم می شود و بدین ترتیب ضمن اینکه هدف از اجرای هر برنامه مشخص و روشن می شود مخارج لازم نیز جهت اجرای آنها برآورد و در بودجه منظور می گردد . البته با توجه به اینکه وظایف دولتها در کشورهای مختلف با هم اختلاف دارند ، انتخاب برنامه یا فعالیت جنبه قرار دادی دارد . به همین دلیل ممکن است مثلاً آموزش در کشوری يك برنامه تلقی شود و در کشور دیگر فعالیتی معین که جزئی از يك برنامه است . آنچه اهمیت دارد این است که برآورد هزینه از کوچکترین واحد تقسیم بندی شروع می شود و مانند طبقه بندی عملیاتی به شکل هرم است ؛ یعنی مجموع هزینه های چند فعالیت هزینه يك برنامه ، مجموع هزینه های چند برنامه هزینه يك فصل و بالاخره مجموع هزینه های چند فصل هزینه امور را تشکیل می دهد .

نظام بودجه برنامه ای علاوه بر اینکه وسیله شناخت ماهیت وظایف و عملیات را فراهم می آورد ، امر تصمیم گیری چه در مورد انتخاب برنامه ها و چه در باب اجرا و کنترل آنها را آسان می سازد ؛ زیرا در بودجه متداول هنگام رسیدگی به بودجه ، ضوابطی جهت قضاوت واقعی درباره آن وجود ندارد ، مثلاً اگر وزارت بهداری برای سال آینده درخواست صد واحد پول کند توجیه آن به صورت مواد هزینه حقیقی را نشان نمی دهد و برای کاهش یا افزایش آن دلیلی وجود ندارد ؛ در حالی که در بودجه برنامه ای به آسانی می توان ارتباط هزینه ها با عملیات را سنجید و چنانچه سیاست عمومی دولت ایجاب کند اعتبار نیز برای آن در نظر گرفت و در غیر اینصورت قسمتی از عملیات وزارت بهداری را حذف و از منظور نمودن اعتبار نیز صرفنظر کرد .

فایده دیگر نظام بودجه برنامه ای سهولت کنترل عملیات و بهبود مدیریت در این نظام است . مزیت دیگر آن عبارت است از تصمیم گیری در مورد نوع عملیات و احیاناً جلوگیری از دوباره کاریهایی که از انجام وظایف مشابه در چند سازمان دولتی ناشی می شود . در شرایط ایدئال باید تشکیلات و سازمان دستگاههای اجرایی با عناوین برنامه ها برابر باشد و در این صورت در داخل هر وزارتخانه مدیر برنامه تعیین و مسئولیت اجرایی بودجه برنامه ای مربوط به او واگذار خواهد شد .

البته در تمام وارد تشکیلات داخلی سازمانهای دولتی الزاماً بر حسب برنامه نبود ، به عواملی از قبیل ارباب رجوع و مناطق جغرافیایی بستگی دارد . مثلاً اداره کل کشاورزی در یک استان تمام برنامه های کشاورزی را انجام می دهد . حال این سوال پیش می آید که آیا مدیر کل کشاورزی مجری تمام برنامه در منطقه است یا اینکه عملیات هر برنامه توسط مدیر همان برنامه در مرکز باید هدایت شود ؟

به هر مساله ای که از نظر بودجه ای وجود دارد این است که اگر مثلاً از تراکتورهای اداره کشاورزی در چندین برنامه استفاده شود جزء هزینه کدام برنامه به حساب می آید . در اینگونه موارد کارشناسان بودجه با ضوابطی که در اختیار دارند می توانند تفکیک قابل ملاحظه ای از منابع را به ترتیب غالب بودن در یک برنامه ارائه نمایند .

۴.۲.۴. بودجه عملیاتی

بودجه عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات بر اساس وظایف ، عملیات و پروژه هایی که سازمانهای دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می شود . در تنظیم این نوع بودجه به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرایی فعالیتهای خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود ، مورد توجه قرار می گیرد .

در بوجه عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیتها و طرحها حجم عملیات و هزینه‌های اجرایی عملیات دولت و دستگاههای دولتی طبق روشهای عملی‌ای مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند. ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. برای مثال در بودجه عملیاتی مشخص شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد و یک بیمارستان صد تختخوابی چقدر هزینه و زمان نیاز دارد.

مقایسه بودجه برنامه‌ای و بودجه عملیاتی

بین بودجه برنامه‌ای و بودجه عملیاتی نمی‌توان خط روشنی رسم کرد؛ زیرا در واقع بودجه عملیاتی مرحله پیشرفته‌تری از بودجه برنامه‌ای است. برخی نویسندگان حتی این دو اصطلاح را به طور مترادف به کار می‌برند؛ اما در حقیقت، این دو عنوان کاملاً مترادف نیستند. برای توضیح تفاوت موجود بین این دو باید طبقات سلسله‌مراتب سازمان دولتی مورد توجه قرار گیرد.

بودجه برنامه‌ای بیشتر مربوط به طبقات بالایی سلسله‌مراتب سازمانی است:

در حالی که در بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پایینتر نیز بررسی و پیش‌بینی می‌شود. هر برنامه دولتی شامل تعداد زیادی عملیات و اقدامات سازمانهای عمومی است. در هر برنامه دولتی نظر قانونگذار به برنامه‌ها و در بودجه عملیاتی به عملیات واحدهای سازمانی معطوف است. در یک موسسه دولتی هر واحد سازمانی‌ای که در طبقات بالاتر سلسله‌مراتب سازمانی قرار دارد ممکن است خدماتی انجام دهد که به چندین برنامه مربوط باشد و واحدهایی که در طبقات پایین‌تر قرار دارند غالباً فعالیت‌هایی را انجام می‌دهند که منحصراً به یک برنامه مربوط است. در تنظیم بودجه برنامه‌ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی هزینه‌ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش‌بینی کرد: در صورتی که شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت سازمانهای دولتی تعیین هزینه هر واحد از فعالیتها محاسبه شود. به طور کلی می‌توان گفت که بودجه برنامه‌ای فقط برای راهنمایی مدیران سازمانها ی دولتی تعیین و هزینه هر واحد از فعالیتها محاسبه شود.

به طور کلی می‌توان گفت که بودجه برنامه‌ای فقط برای راهنمایی مدیران سازمانهای دولتی در اداره امور عمومی و اخذ تصمیم مفید واقع می‌شود: در حالی که بودجه عملیاتی علاوه بر راهنمایی، عملکرد کلیه واحدهای سازمانی و کارکنان موسسات و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند.

همان گونه که قبلاً بیان شد ، اولین هدف بودجه برنامه ای تقسیم بندی و ظایف و عملیات دولت در قالب برنامه ها و فعالیتها ی مشخص است .

در بودجه برنامه ای مواد هزینه در قالب برنامه و فعالیت تهیه می شود . اگر این نقطه را پایان بودجه برنامه ای بدانیم وظیفه بودجه عملیاتی از این نقطه به بعد آغاز می شود . عبارت دیگر بودجه برنامه ای و عملیاتی تا اینجا با هم مرز مشترک دارند و در حقیقت بودجه عملیاتی بدون بودجه برنامه ای مفهومی ندارد .

فرق اساسی بودجه عملیاتی و بودجه برنامه ای در اندازه گیری حجم عملیات و چگونگی محاسبه هزینه است . در بودجه برنامه ای عملیات دستگاه بر حسب برنامه ها و فعالیتهای تابعه طبقه بندی و هزینه هر فعالیت نیز به تفکیک فصول و مواد هزینه محاسبه می شود : در حالی که در بودجه عملیاتی حجم عملیات طبق موازین فنی دقیقاً اندازه گیری و هزینه عملیات طبق فنون و روشهای مختلف مانند حسابداری قیمت تمام شده یا اندازه گیری کار محاسبه می شود .

اختلاف بین بودجه برنامه ای و عملیاتی را می توان چنین عنوان نمود که در بودجه برنامه ای هزینه های داخل برنامه و فعالیتها براساس مواد هزینه بر آورد می شود و لی در بودجه عملیاتی فنون یاد شده در فوق جای مواد هزینه را می گیرد .

در بودجه عملیاتی حدود فعالیت بودجه محدود تر می شود ولی در عوض حجم عملیات به طریق علمی محاسبه می گردد . در حقیقت در بودجه عملیاتی اجرای هدف از نظر تقسیم مخارج بر حسب قیمت تمام شده واحد صورت می گیرد و برای هر هدف ، واحد کاری بخصوصی به منظور معیار برآورد انتخاب می شود . بدین معنی که برای محاسبه هزینه بر اساس هدف ، از روش حسابداری قیمت تمام شده یا از روش اندازه گیری حجم کار استفاده می شود : لذا مخارج اجرای هر برنامه مشخص می گردد .

هدفهای مختلف چه از نظر اقتصادی و مالی و چه از نظر اداری ، اجتماعی و نظامی برنامه های مختلف و جمع این برنامه ها که نماینده فعالیتها ی مختلف دولت است بودجه کل را تشکیل می دهد .

۴.۲.۵. نظام بودجه بندی طرح و برنامه

روشی که اخیراً برای تکمیل بودجه برنامه ای در بسیاری از کشورها معمول شده است نظام بودجه نویسی طرح و برنامه (PPBS) است این اصطلاح را در سال ۱۹۶۰ وزارت دفاع آمریکا مورد استفاده قرار داد و بعداً با شرایط متفاوتی به دیگر دستگاههای دولت تسری یافت. نظام بودجه بندی طرح و برنامه تلاشی است برای ترکیب و تلفیق بودجه بندی با برنامه های کلی به عنوان یک مجموعه واحد که نشان دهنده خطوط اصلی و خط مشی های کلی سازمان و دولت است اجزای بودجه بندی طرح و برنامه عوامل جدید نیستند زیرا طرح ریزی برنامه و بودجه بندی هر یک سابقه ای دیرینه دارد، آنچه جدید است ترکیب این عوامل در یک ساخت کلی به نام بودجه بندی طرح و برنامه است در بودجه بندی طرح و برنامه ما با یک طرح کلی و یک سری برنامه و تعداد بسیاری پروژه روبه رو هستیم. مثلاً افزایش تولید به عنوان طرح کلی می تواند شامل برنامه های مختلف مانند توسعه صنعت، توسعه کشاورزی و هر یک از این برنامه ها نیز حاوی پروژه هایی اجرایی متعددی باشند به کمک روش بودجه بندی طرح و برنامه در یک قالب کلی طرحها، برنامه ها و پروژه ها مورد بررسی و ارزیابی قرار می گیرد و با نگرشی سیستمی به بودجه بندی اقدام می شود. امکان مقایسه پروژه ها و برنامه ها با هم و انتخاب اثر بخش ترین آنها در نیل به اهداف کلی یکی از مهمترین ویژگیهای نظام بودجه بندی طرح و برنامه است.

در این نظام که برای نهادینه کردن تجزیه و تحلیل در شاخه های اجرایی فرآیند تصمیم گیری به وجود آورد - طرحهای بلند مدت دولت با برنامه ریزی فعالیت های خاص یک ساله و بودجه مربوط جمع می شود و بودجه برنامه ای یک ساله در چهار چوب طرحهای بلند مدت و با دید وسیع تری مورد ارزیابی قرار می گیرد.

نظام بودجه ریزی طرح و برنامه پوششی در جهت نهادینه کردن تجزیه و تحلیل در فرآیند بودجه بندی دولتی است از این رو این نظام به معنای تجزیه و تحلیل و یا شکلی از آن نیست. این نظام، کاربرد تجزیه و تحلیل مطلوبیت نهایی، مطالعه هزینه - فایده، تجزیه و تحلیل سودمندی هزینه، تجزیه و تحلیل حساسیت، ماتریس نتیجه نهایی، ارزش فعلی و دیگر فنون را مورد تاکید قرار می دهند با استفاده از ساز و کارهای متعدد، نظام بودجه ریزی طرح و برنامه به عمل در می آید. تجزیه و تحلیل ها به خصوص در ابتدای مرحله گردش بودجه مورد تاکید قرار می گیرد طبقه بندی برنامه های دولت که (ساختار برنامه) نامیده می شوند، برای تسهیل مقایسه تحلیلی مورد نیازند. با استفاده از نظام (PPBS) می توان برنامه ریزی، طرح ریزی، بودجه نویسی، اطلاعات

مدیریت ، کنترل مدیریت و ارزشیابی برنامه ای را به هم مرتبط ساخت و در عین حال نسبت به تجزیه و تحلیل نظام مند هر يك از عناصر تأکید کرد در این نظام بیش از آنکه بودجه ریزی داده ها مطرح باشد ، بودجه ریزی ستاده ها مطرح است . محور اصلی بحث در این نظام عبارت است از هدف ها و نتایج نهایی و امکان نیل به این هدف ها از طریق عملیات مختلف و مقایسه این عملیات و انتخاب بهترین و ارزانترین و سریع ترین و مناسب ترین آنها . نکته مهم این است که این مجموعه را باید يك نظام تلقی نمود نه روش و فن خاص . نظامی که شامل مبانی تصمیم گیری مناسب و معقول در مرحله سالیست سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه های اجرایی و تخصیص منابع محدود میان نیازهای نامحدود بوده ، برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را میسر می سازد . به این ترتیب هر يك از اجزای نظام از لحاظ نیل به هدف های تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقشی دارد . استفاده از منابع دولتی برای نیل به هدف های عمومی همچنین امکان تعیین هدف ها ، تشخیص اولویت ها ، برنامه های لازم برای اجرای هدف ها انتخاب مطلوبترین روش و بالاخره اندازه گیری روش از مزایای این روش محسوب می شوند . در این نظام هر سال که قسمتی از طرح بلند مدت اجرا می شود امکانات و موانع پیش بینی شده روشن تر می گردد و در صورت نیاز ، تجدید نظر در طرحهای بلند مدت و اصلاحات و تعدیل های لازم به عمل می آید

۴.۲.۶. بودجه بندی بر مبنای صفر

به طور معمول در فرآیند تهیه بودجه ، هزینه سال پیش که به مصرف رسیده يك نقطه آغاز به حساب می آید کار افرادی که بودجه جدید را می نویسند و یا تهیه می کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیت هایی بر همان اساس چه اقلامی را باید اضافه نمود . این کار باعث می شود مدیریت برای ادامه یا توقف نوع خاصی از کار تعصب ویژه ای به خرج دهد (به ویژه زمانی که به سبب تغییرات محیطی یا تغییری که در هدف های سازمان رخ داده مساله مفید بودن آن قلم فعالیت ، دیگر مطرح نیست) در بودجه بندی بر مبنای صفر ، که نقطه مقابل بودجه افزایشی است ، تعدیل بودجه بر تفاوت بین سال جاری و سال بودجه ای متمرکز است لذا اطلاعات گذشته در مورد هزینه ها و کارهای انجام گرفته برای بررسی میزان تغییر برنامه در سال آینده به کارگرفته می شود . بودجه بندی بر مبنای صفر سعی دارد که این نقیصه را بر طرف کند ZBB تعدیل مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت و یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا نه ؟ در بودجه بر مبنای صفر هزینه ها به جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند از صفر شروع می شود . با چنین بودجه ای برای هر ریالی که مصرف می شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد . در بودجه بندی بر مبنای صفر ، تحلیل گر بودجه طبعاً اطلاعاتی راجع به

سطوح هزینه های گذشته و کارهای انجام شده درخواست خواهد نمود اما این داده ها مبنای کار او نخواهد بود و آنها را در این مورد نادیده خواهد گرفت . پیتر فیر نویسنده کتاب بودجه بندی بر مبنای صفر و صاحب مقاله ای جالب در این زمینه در سال ۱۹۷۳ در مجله هاروارد بیزینس ری و یو ، بودجه بندی بر مبنای صفر را چنین توصیف کرده است « يك برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه ای است که هر مدیر را ملزم می کند که به نحوی کامل ، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنا صفر است) توجیه نماید و مسئول اثبات این امر باشد که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند ؟ »

بودجه بندی بر مبنای صفر در مقایسه با بودجه سنتی دارای مزایایی به شرح ذیل است :

- الف. این بودجه درباره اینکه آیا فعالیت ها باید ادامه یابند و یا متوقف شوند ، توجیه بیشتری دارد .
 - ب. اشتراك مساعي تمام کسانی را که با بودجه ارتباط دارند مجاز می داند .
 - ج. از آنجا که هر يك از شقوق مختلف به طور کمی محاسبه می شوند ، معیارهای لازم برای مقایسه وجود دارند ؛ در نتیجه ، ارزیابی آنها روشن و خالی از ابهام است .
 - د. فعالیت هایی که اولویت پایین دارند با اطمینان خاطر حذف می شوند .
- بودجه بندی بر مبنای صفر شامل تهیه پیشنهادهای بودجه ای و سطوح جایگزین مصارف است که « بسته های تصمیم گیری » طبقه بندی شده اند . بسته های تصمیم گیری واحدهای کامل برای انتخاب بودجه شامل اطلاعاتی راجع به داده ها و ستاده ها (یعنی منابع مورد نیاز برای اجرای برنامه و محصولات آن برنامه) و نیز سطح مورد انتظار عملکرد برای هر يك از سطوح تعیین شده مصارف اند . این بسته ها را مدیران مسئول پایین ترین سطوح سازمانی که قادر به تدوین درخواست بودجه اند تهیه می کنند . و بدین ترتیب تصمیم ها جایگزین که امکان تجزیه و تحلیل مطلوبیت نهایی و مقایسه را فراهم می کنند تهیه و درجه بندی می شوند . مدیران عالی و مدیران برنامه سپس این « بسته های تصمیم گیری » را بر اساس اولویت درجه بندی می کنند ؛ به طوری که سطوح پایین شامل دریافت بودجه نمی شوند . البته شایان ذکر است که اگر چه بودجه بندی بر مبنای صفر باعث تعیین اولیوت های بودجه ای به شیوه بهتر می گردد و کارآیی سازمان را بالا می برد باعث می شود مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام گیرد و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که ملزم می شوند برای اقلام هزینه های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند تضعیف گردد (در نتیجه موجودیت برخی از

اقدام هزینه ها به زیر سوال خواهد رفت) به همین دلیل است که در زمان کنونی نسبت به سالهای پیشین از بودجه بندی بر مبنای صفر کمتر استفاده می شود .

در مجموع ، مزیت‌هایی برای بودجه ریز بر مبنای صفر وجود دارد . در برنامه هایی که رسالت‌های عملیاتی ویژه ای دارند؟، مانند بزرگراهها ، تفریحگاهها و امور هنری این روش می تواند برای تحلیلگران برنامه و تصمیم گیرندگان کارساز باشد . این رویکرد کانون توجه را از افزودن به بودجه جاری به سمت حداقل ساختن حمایت عملیاتی تغییر می دهد . این روش در آموزش ماهیت برنامه های دولت به مدیران سطوح بالایی اجرایی و کارمندان موفق بوده است و می تواند منابع بودجه و برنامه را به سوی فعالیتهای با بهره وری بیشتر هدایت کند .

۴.۲.۷. بودجه ریزی بر مبنای هدف

این رویکرد ، که نظام بودجه ریزی طرح و برنامه و مبنای آن را رد می کند ، در بعضی کشورها تحت عنوان ((بودجه ریزی پاکتی)) نامیده می شود . بودجه ریزی بر مبنای هدف ، بودجه ریزی با فرآیند جیره بندی از بالا به پایین است که در آن تعیین اولویتها و محدودیتها در بالا اساس انتخاب راهکارها در پایین است . این نوع بودجه بندی نه بر عقلایی بودن اقتصادی که بر عقلایی بودن سیاسی تکیه می کند :

۱. اجازه در مورد تعیین سقفها ، اولویتها و سطوح مصارف پاکتی برای هر وزیر ؛
۲. تفویض اختیار جهت تامین اعتبار پیشنهادهاي جديد از منابع پاکتی تعیین شده ؛
۳. اجازه برای تامین اعتبار اضافی برای پیشنهادهاي جديد از طریق حذف محدودیتهاي سیاسیدر این نوع بودجه ریزی از واحد های عمده دولت خواسته می شود تا بودجه خود را در محدوده اهداف یا سقفهاي پاکتی تسلیم نمایند و ملاحظه کاریهاي سیاسی مورد ملاحظه قرار می گیرند

۵. مراحل بودجه

الف : تهیه، تنظیم و پیشنهاد بودجه

اول اینکه تهیه، و پیشنهاد بودجه از مهمترین، اساسی ترین، فنی ترین و تخصصی ترین مرحله از مراحل بودجه است.

دوم اینکه یک بودجه علمی، فنی، تخصصی و دقیق زمانی می تواند سازنده و مفید باشد که مفاد آن بطور کامل و درست رعایت شود.

در کشور ما، مرحله تهیه، تنظیم و پیشنهاد بودجه، با ارسال بخشنامه بودجه به امضای رئیس جمهور به کلیه دستگاههای اجرائی که به نحوی از بودجه دولت بهره مند می شوند بعد جدی تری بخود می گیرد.

بودجه پیشنهادی هر دستگاه اجرائی نهایتاً باید به تائید بالاترین مقام مسئول دستگاه برسد. ماده ۱۴ قانون برنامه و بودجه کشور تأکیدی است بر این مطلب. وظیفه انجام گردآوری اطلاعات در دستگاههای اجرائی، به عهده دفتر برنامه ریزی و بودجه قرار دارد.

۵.۱. چگونگی تدوین بودجه در دستگاههای اجرائی ملی

بر اساس دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه، در هر وزارتخانه ستادی تحت عنوان "ستاد بودجه" تشکیل می گردد. این ستاد که اعضاء آن توسط وزیر وزارتخانه تعیین می شود و نماینده ای نیز از سازمان برنامه و بودجه به عنوان نماینده سازمان مزبور در آن عضویت دارد. ستاد بودجه هر وزارتخانه، علاوه بر دارا بودن مسئولیت طرح، بررسی و تصمیم گیری نیازهای واحدهای مرکزی وزارتخانه، می باید نسبت به بررسی و ایجاد هماهنگی لازم در خصوص نیازهای بودجه ای واحدهای تابعه و شرکتهای وابسته به وزارتخانه نیز اقدام کند.

۵.۲. چگونگی تدوین و تنظیم بودجه دستگاههای اجرائی استانی(محلّی)

دستگاههای اجرائی محلّی را می توان به دو دسته تقسیم کرد:

۱. دستگاههای اجرائی محلّی تابع نظام بودجه ملی
۲. دستگاههای اجرائی محلّی تابع نظام بودجه استانی

آن دسته از دستگاههای اجرایی محلی که تابع نظام بودجه استانی نیستند بودجه خود را راساً و یا از طریق وزارتخانه های ذیربط پس از طرح در ستاد بودجه وزارتخانه به سازمان برنامه و بودجه ارسال می کنند.

دستگاههای اجرایی محلی تابع نظام بودجه استانی، بودجه پیشنهادی خود را به کمیسیونهای کمیته برنامه ریزی استان، که در سازمان برنامه و بودجه استان تشکیل می شود، ارسال می کنند،

کمیسیونهای کمیته برنامه ریزی استان بودجه پیشنهادی دستگاه اجرایی محلی را مورد بررسی قرار داده و پس از بررسی و در صورت ضرورت ضمن تعدیل و ایجاد هماهنگی لازم بین بودجه دستگاههای مختلف اجرایی آن را جهت بررسی و تأیید نهائی به کمیته برنامه ریزی استان، که ریاست آن با شخص استاندار است ارسال می کند.

۵.۳. پیش قدمهای بودجه نویسی

یکی از اولین پیش قدمهای مربوط به تهیه و تنظیم بودجه پیش بینی درآمدهای دولت در یکسال بودجه ای توسط دفتر اقتصاد کلان همکاری وزارتخانه ها و دستگاههای زیربسط که عمده آنها عبارتند از:

۱. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران،

۲. وزارت امور اقتصادی و دارائی

۳. وزارت نفت

۴. وزارت امور خارجه

دومین پیش قدم طراحی طرح اقتصادی لازم بر اساس هدفهای برنامه های میان مدت توسعه اقتصادی - اجتماعی، تخصیص منابع درآمدی در قالب فصل بر حسب اعتبارات جاری و عمرانی است. در همین مرحله است که سهم هر منطقه نیز با توجه به اهداف برنامه میان مدت توسعه اقتصادی - اجتماعی از منابع درآمدی معین می شود. در خصوص اعتبارات جاری، معمولاً عملکرد سالهای پیشین و حجم عملیات در سال بودجه ای مورد نظر است. با این تاکید که همیشه بین اعتبارات جاری و عمرانی باید ارتباط منطقی وجود داشته باشد.

۵.۴. بررسی بودجه در واحد برنامه ریزی

بررسی بودجه های تنظیمی از سوی دستگاههای اجرایی در سازمان برنامه و بودجه براساس دستور العملهای تنظیم بودجه، بخشنامه بودجه و همچنین ضوابط مالی تهیه و تنظیم بودجه صورت می گیرد.

در بررسی بودجه توسط واحد برنامه ریزی کشور به وجود ارتباط بین ۳ عامل اساسی به شرح زیر توجه می شود:

۱. اهداف برنامه های میان مدت توسعه اقتصادی - اجتماعی

۲. پیش بینی واقعی درآمدها

۳. اعمال قضاوت کارشناسی و تخصصی

تقسیم بندی بودجه

بودجه اصولاً از لحاظی به دو قسمت عمده تقسیم می شود. یعنی:

۱. بودجه جاری

۲. بودجه عمرانی

بنابر این بررسی بودجه در هر یک از قسمتها با توجه به خصوصیات مربوط به آن قسمت دارای روش خاصی می باشد. واحد برنامه ریزی کشور، در بررسی بودجه جاری دستگاههای اجرائی، معمولاً از وسایلی چون عملکرد سالهای گذشته، تعداد پرسنل و تفکیک آن به گروههای مختلف، تجهیزات و بطور کلی شناخت عواملی که موجب هزینه های جاری می شود.

۵.۵. پیوسته های بودجه تفصیلی

برای اینکه امکان بررسی و تجزیه و تحلیل بودجه پیشنهادی در مجلس بطور کامل فراهم گردد و به منظور رعایت اصل شمولیت یا تفصیل که بودجه میباید به ریز تهیه و تنظیم شود، به همراه لایحه تقدیمی بودجه به مجلس باید پیوستههایی که بیانگر بودجه تفصیلی دستگاههایی که به نحوی از بودجه دولت بهره می گیرند ارائه گردد.

اهم این پیوستهها عبارتند از:

۱. گزارش از وضع اقتصادی کشور و بیان و توضیح سیاستهای اقتصادی، مالی ارزی

و... اتخاذ شده در تهیه و تدوین لایحه بودجه.

۲. برنامه های دولت در هر یک از امور، فصول و برنامه ها، این پیوست باید ارتباط

لازم را بین ارقام و اعداد درج شده در لایحه بودجه پیشنهادی و برنامه های مرتبط

به آن نشان دهد.

۳. بودجه شرکتهای دولتی و موسسات انتفاعی وابسته به دولت.

۴. اعتبارات طرحهای عمرانی بر حسب دستگاههای اجرائی و به تفکیک نامه ها.

سازمان برنامه و بودجه

برابر قانون برنامه و بودجه کشور، سازمان برنامه و بودجه وظیفه برنامه ریزی و بودجه ریزی را به عهده دارد. این سازمان موظف است، پس از انجام رسیدگیهای لازم و تلفیق و هماهنگ نمودن پیشنهادهای دستگاه اجرائی در مورد فعالیت های جاری و طرحهای عمرانی، لایحه بودجه کل کشور را شامل اطلاعات زیر تنظیم نماید.

سازمان برنامه و بودجه

۱. مقدمه بودجه شامل توضیحات لازم درباره لایحه بودجه پیشنهادی و آثار و نتایج اجرای آن.

۲. درآمدهای وصول شده و هزینه های انجام شده در سال مالی قبل.

۳. پیش بینی درآمدها و برآورد هزینه های سال جاری.

۴. هر نوع اطلاع دیگری که ضروری تشخیص داده شود.

۵.۶. تصویب بودجه

تصویب بودجه از وظایف مجلس شورای اسلامی است.

بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر میشود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.

نتیجه تصویب بودجه دولت توسط قوه قانون گذاری را میتوان در دو نکته اساسی زیر خلاصه نمود :

۱- با تصویب بودجه اهداف، سیاستها، برنامه ها و خط مشی ها و وظایف دولت مشخص شده و راه دستیابی به آنها معین می گردد.

۲- تصویب بودجه، ابزاری است در دست قوه مقننه به منظور کنترل قوه مجریه، بدین ترتیب که با تصویب بودجه توسط قوه مقننه، خطوط اصلی و کلی حرکت دولت مشخص میشود.

نحوه بررسی لایحه بودجه پیشنهادی در کشور ما به قرار زیر است :

۱. لایحه بودجه پیشنهادی دولت در کشور ما توسط رئیس جمهور تقدیم مجلس میشود

۲. نکات مهم و قابل توجه در تبصره ها، توسط رئیس جمهور در جلسه علنی مطرح و تشریح میشود سپس لایحه بودجه پیشنهادی مزبور جهت رسیدگی به کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی ارجاع می گردد.
۳. در کمیسیون برنامه و بودجه، برابر یک برنامه زمانی مشخص نمایندگان دستگاههای اجرایی ذیربط و مسئولین و نمایندگان دستگاه برنامه ریزی کشور (سازمان برنامه و بودجه) به سئوالات مطرح شده از سوی نمایندگان مجلس در خصوص توجیه ارقام و اعداد پیشنهادی در لایحه بودجه به تفکیک درآمدها و هزینه و همچنین تبصره های پیشنهادی و بلاخره سیاست گذاری های انجام شده، پاسخ داده و پس از بحث و تبادل نظر کافی نسبت به هر یک از موارد مطرح شده در لایحه بودجه رای گیری به عمل آمده و تصمیمات لازم اتخاذ می گردد.
۴. نظر به اینکه بررسی و تصویب بودجه از اهمیت ویژه ای برخوردار است، تبصره ها و هزینه های دستگاههای اجرایی مختلف حسب مورد در کمیسیونهای فرعی (بر حسب تخصص و مسئولیت کمیسیون) بر اساس ارجاع موارد از سوی کمیسیون برنامه و بودجه مورد بررسی و شور قرار می گیرد. بررسی تبصره ها و هزینه ها در کمیسیونهای فرعی تنها برای کمک به کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی صورت گرفته و در نهایت تصمیم گیری نهایی در این مرحله از مراحل بررسی بودجه با کمیسیون اخیر است.
۵. طرح در جلسه علنی : پس از طرح مجدد لایحه بودجه توسط کمیسیون برنامه و بودجه در جلسه علنی مجلس و ارائه نظرات مخبرین کمیسیونهای برنامه و بودجه و کمیسیونهای فرعی، نمایندگان مجلس بر حسب نوبت و حداکثر ده ساعت به عنوان مخالف و موافق درباره لایحه بودجه و برنامه های دولت صحبت میکنند و رای گیری به عمل می آید. در صورت تصویب کفایت مذاکرات توسط نمایندگان، مذاکرات متوقف شده و مجلس وارد بررسی نهایی لایحه بودجه می شود.
۶. در مرحله بعدی و در جلسه علنی، ابتدا ماده واحده و تبصره های آن قرائت شده و نسبت به آنها رای گیری می شود. پس از آن برای درآمدها، هزینه ها و جداول پیوست بودجه رای گیری به عمل می آید. رای گیری مربوط به این قسمت به دلیل اینکه موافقین و مخالفین مشخص نشوند بوسیله ورقه صورت می پذیرد. پس از تصویب لایحه بودجه پیشنهادی دولت توسط مجلس، لایحه تصویبی مزبور با امضای

رئیس مجلس شورای اسلامی جهت بررسی و تایید نهائی به شورای نگهبان ارسال می گردد.

به منظور انجام اصلاحات لازم مجدداً جلسه علنی تشکیل میدهد. که ممکن است به منظور تسریع در جریان تصویب و تایید نهائی بودجه جلسات علنی بودجه با حضور اعضای شورای نگهبان صورت گیرد. پس از تصویب بودجه توسط مجلس شورای اسلامی و تایید آن توسط شورای نگهبان قانون بودجه با امضای رئیس مجلس به رئیس جمهور ابلاغ می گردد تا پس از امضاء آن را برای اجرا در اختیار مسئولان قرار دهد.

اصل ۱۲۳ قانون اساسی در زمینه ابلاغ بودجه:

"رئیس جمهور موظف است مصوبات مجلس یا نتیجه همه پرسى را پس از طی مراحل قانونی و ابلاغ به وی امضاء کند و برای اجرا در اختیار مسئولان بگذارد."

پس از تصویب قانون بودجه و ابلاغ آن به ریاست جمهوری، قانون بودجه به امضاء رئیس جمهوری رسیده و در واقع رئیس جمهوری قانون بودجه را جهت اجراء به معاون رئیس جمهور و رئیس سازمان برنامه و بودجه ابلاغ می کند.

۵.۷. اجرای بودجه

آنچه که قوه قانونگذاری تحت عنوان "قانون بودجه" به تصویب می رساند می باید توسط قوه مجریه به مرحله اجرا درآید. در نظام جمهوری اسلامی ایران اقدامات ضروری برای اجرای قانون بودجه را می توان به شرح زیر بر شمرد:

۱- ابلاغ بودجه (از سوی دولت به دستگاههای اجرائی)

۲- مبادله موافقتنامه فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی (بین سازمان برنامه و بودجه و دستگاه اجرائی)

۳- تخصیص اعتبار (از سوی دولت به دستگاه اجرائی)

۱- ابلاغ بودجه

در مورد قانون بودجه و ابلاغ آن دستگاههای اجرائی مفاد ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه کشور چنین است که: بودجه مصوب، از طرف رئیس جمهور به کلیه دستگاههای اجرائی جهت اجراء ابلاغ خواهد شد.

نحوه ابلاغ اعتبارات جاری دستگاههای ملی به یکی از سه شکل زیر صورت می گیرد:

۱. در چارچوب برنامه و به تفکیک مواد هزینه.
۲. در چارچوب برنامه ها و فصول (در مورد دانشگاهها و موسسات آموزش عالی)
۳. در چارچوب برنامه ها (در مورد آن دسته از دستگاههای اجرائی ملی که اعتبارات آنها به صورت کمک و یا اعانه به تصویب می رسد)

۱- ابلاغ بودجه

ابلاغ اعتبارات عمرانی دستگاههای اجرائی، اعم از ملی و استانی در سطح برنامه و طرح صورت می گیرد. پس از ابلاغ اعتبارات عمرانی به دستگاههای اجرائی در قبال اعتبارات مصوب و با توجه به تفاهات به عمل آمده بین دستگاههای اجرائی و سازمان برنامه و بودجه، موافقتنامه طرحهای عمرانی به ریز مواد هزینه مبادله میشود. بدین ترتیب، پس از مبادله موافقتنامه طرحهای عمرانی، مواد هزینه اعتبارات عمرانی نیز بعد قانونی به خود گرفته و هر گونه تغییر و جابجائی در آنها باید رعایت با قانون و با صدور موافقتنامه اصلاحی صورت پذیرد. ابلاغ اعتبارات به دستگاههای اجرائی می باید از سوی ریاست جمهوری و به امضای ایشان صورت پذیرد.

۲- مبادله موافقت نامه

از نظر بودجه ای، موافقت نامه توافقی است حقوقی- مالی که از یک طرف دستگاه اجرائی متعهد می شود شرح عملیات درج شده در آن را رعایت نموده و از طرف دیگر سازمان برنامه و بودجه تقبل می کند به موازات پیشرفت کارها، اعتبارات مصوب را در جهت سرعت بخشیدن و نیل به اهداف منظور شده در موافقت نامه و با استفاده از مکانیزم تخصیص اعتبار، در دستگاه اجرائی قرار دهد. هر گونه تغییر در عملیات و مفاد موافقتنامه به طور یک جانبه امکان پذیر نبوده و در صورت ضرورت تغییرات باید با صدور موافقت نامه ای جدید یا به عبارتی بهتر "اصلاحیه موافقت نامه" انجام گیرد.

ماده ۳۷ قانون برنامه و بودجه: سازمان برنامه و بودجه موظف است گزارشهای مربوط به پیشرفت عملیات عمرانی و بودجه کل کشور را به شرح زیر تنظیم و به رئیس جمهور تسلیم نماید:

۱. گزارش شش ماهه حاوی پیشرفت عملیات و مشکلات اجرایی طرحها و فعالیتها.
۲. گزارش اقتصادی سالانه شامل تجزیه و تحلیل وضع اقتصادی کشور در سال گذشته.
۳. گزارش جامع درباره عملیات انجام شده و کارهای ناتمام در هر دوره برنامه.

گزارش مربوط به هر دوره باید حاوی اظهار نظر صریح نسبت به ارزشیابی عملیات و تحقق هدفهای برنامه و پیوست گزارش جامع عملکرد هر دوره برنامه توسط رئیس جمهور به مجلس شورای اسلامی تقدیم شود. اعتبارات دولتی به دو بخش عمده یعنی اعتبارات عمرانی و اعتبارات جاری تقسیم می شود. لذا مبادله موافقت نامه مربوط به دستگاههای دولتی با رعایت این تفکیک یعنی به صورت موافقت نامه اعتبارات عمرانی و جاری صورت می پذیرد.

مبادله موافقت نامه های عمرانی

موافقت نامه طرح های عمرانی به شکلی طراحی شده است که فرد، با مطالعه آن به راحتی با اهداف، وظایف و حجم عملیات و اعتبارات دستگاه اجرایی مورد نظر آشنا شده و به آسانی روابط موجود بین حجم عملیات و اعتبارات را در هر برنامه بدست می آورد.

نکات قابل ملاحظه در تهیه و تنظیم موافقت نامه های عمرانی عبارتند از:

- ۱- نام طرح
- ۲- خدمات طرح
- ۳- دلایل و توجیه اقتصادی-اجتماعی و سیاسی طرح
- ۴- دستگاه اجرا کننده طرح
- ۵- مدت اجرای طرح
- ۶- اعتبارات و برنامه زمان بندی طرح در طول مدت اجرا
- ۷- تامین اهداف برنامه میان مدت (پنج ساله) به تنظیم موافقت نامه مطرح
- ۸- محل اجرا
- ۹- سایر اطلاعات: موافقت نامه های تنظیمی علاوه بر اطلاعات گفته شده در فوق باید در برگیرنده کل اعتبارات سال بودجه ای به تفکیک ریالی و ارزی بوده و سهم هزینه های ثابت (مانند صالح

ساختمانی، لوازم و تجهیزات مورد نیاز طرح و...) از سهم هزینه های غیر ثابت وابسته در دوره مطالعه و اجرا (مانند آب و برق و سوخت و نگهداری کارگاه) مشخص شده و رابطه ای منطقی بین آنها وجود داشته است.

بند ۱۰، ماده ۱ قانون برنامه و بودجه

طرح عمرانی، منظور از مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی و یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرائی انجام می شود طی مدت معین و با اعتبارات معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه عمرانی پنج ساله به صورت سرمایه گذاری ثابت شامل هزینه های غیر ثابت وابسته در دوره مطالعه و اجرا و یا مطالعات اجرا می گردد و تمام یا قسمتی از هزینه های اجرای آن از محل اعتبارات عمرانی تامین می شود و به ۳ نوع:

انتفاعی،

غیر انتفاعی

مطالعاتی تقسیم می گردد.

طرح عمرانی انتفاعی

طرح عمرانی انتفاعی طرحی است که در مدت معقولی پس از شروع بهره برداری علاوه بر تامین هزینه های جاری و استهلاک سرمایه، سود متناسبی به تبعیت از سیاست دولت را نیز عاید نماید.

طرح عمرانی غیر انتفاعی

طرح عمرانی غیر انتفاعی طرحی است که برای انجام برنامه های رفاه اجتماعی و عملیات زیربنایی و یا احداث ساختمان و تاسیسات جهت تسهیل کلیه وظایف دولت اجرا می گردد و هدف اصلی آن حصول درآمد نمی باشد. غالباً در زمینه رفاه اجتماعی و عملیات زیربنایی بوده و پشتیبانی کننده طرحهای تولیدی هستند و معمولاً موجبات سرمایه گذاری اقتصادی را در کشور فراهم می کنند.

طرح مطالعاتی

طرح مطالعاتی، طرحی است که براساس قرارداد بین سازمان برنامه و بودجه و یا سایر دستگاههای اجرائی با موسسات علمی یا مطالعاتی متخصص برای بررسی خاصی اجرا می گردد.

موافقت نامه های اعتبارات جاری

موافقت نامه های اعتبارات جاری باید به شکلی مبادله شود که هر فرد با مطالعه آن به سادگی با هدف، رابطه هدف با اهداف و سیاستهای برنامه میان مدت توسعه اقتصادی و برنامه سالانه دولت، وظایف و حجم عملیات و همچنین اعتبارات و منابع مورد نیاز آشنا شود.

موافقت نامه های اعتبارات جاری

موافقتنامه بودجه جاری به شکلی طراحی شده است که اطلاعات زیر باید در آن قید گردد :

۱. هدف به تفکیک فعالیت
۲. ارتباط هدف با اهداف و سیاستهای برنامه میان مدت توسعه اقتصادی، (برنامه پنج ساله).
۳. ارتباط هدف با برنامه سالانه دولت.
۴. شرح و حجم عملیات به تفکیک فعالیت.
۵. منابع مورد نیاز (نیروی انسانی، تاسیسات، تسهیلات، تجهیزات) و اعتبارات.
۶. دشواری ها و راه حلها.

۳- تخصیص اعتبار

تخصیص اعتبار در واقع تنظیم کننده دریافتها و پرداختهای خزانه است. و بعبارتی دیگر تخصیص اعتبار در زمره سوپاپ اطمینان و کلید قطع و وصل اعتبارات خزانه دولت به شمار می رود. مکانیزم تخصیص اعتبار در بودجه ایران از سال ۱۳۴۶ عملاً مورد استفاده قرار گرفت و با تصویب قانون برنامه و بودجه در سال ۱۳۵۲ بعد قانونی به خود گرفت.

استفاده از مکانیزم تخصیص اعتبار و در اختیار گذاردن اعتبارات به موقع و یا قطع اعتبارات در موارد ضروری موجبات تسریع در اجرای پروژه و عملیات در دست اجرا را فراهم نموده و یا از هر نوع اعتبارات کشور جلوگیری به عمل می آید.

تخصیص اعتبار در کشور ایران برابر مقررات مورد عمل، در خصوص اعتبارات جاری هر ۳ ماه یک بار و در خصوص اعتبارات عمرانی با توجه به پیشرفت فیزیکی پروژه های در دست اجرا بر حسب درخواست دستگاه اجرائی و همچنین با توجه به شرایطی اقلیمی محل اجرای پروژه صورت

می گیرد.

مراحل تفصیلی اجرای بودجه

برابر قانون محاسبات عمومی مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، مراحل تفصیلی اجرای بودجه از هفت مرحله به شرح زیر تشکیل می شود:

۱- تشخیص

۲- تامین اعتبار

۳- تعهد

۴- تسجیل

۵- حواله

۶- درخواست وجه

۷- هزینه

۱- تشخیص

برابر ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی

تشخیص، عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداختهایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاههای اجرائی ضروری است. برابر ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی، مرجع تشخیص خرید کالا و خدمات در دستگاههای دولتی، وزیر یا رئیس موسسه دولتی است.

۲- تامین اعتبار

تامین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب برای هزینه معین. یعنی کنار گذاشتن بخشی از اعتبارات مصوب از اعتبارات مصوب دستگاه اجرایی جهت انجام عملی خاص. مرحله تامین اعتبار پس از انجام مرحله تشخیص صورت می گیرد.

۳- تعهد

تعهد که مرحله سوم از مراحل تفصیلی اجرای بودجه و پس از تحقق یافتن مرحله تامین اعتبار صورت می‌گیرد به شرح زیر تعریف شده است :

تعهد از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از :

الف (تحویل کالا یا انجام دادن خدمت.

ب) اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

ج) احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح.

د) پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین المللی با اجازه قانون.

۴- تسجیل

تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی.

مسئولیت مرحله تسجیل برابر قانون بعهده وزیر یا رئیس موسسه و یا کسانی است که از طرف آنان مجاز به انجام این عمل هستند. بدیهی است در مرحله تسجیل توجه به مقررات قانونی، مفاد آئین نامه ها و بخشنامه هایی که در این زمینه وجود دارد ضروری است.

۵- حواله

حواله اجازه ای است که کتباً به وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرائی محلی و یا نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر دستگاههای اجرائی برای تادیه تعهدات و بدهیهای قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر می شود.

۶- درخواست وجه

درخواست وجه در حقیقت اقدامی است که از سوی ذیحسابی برای انجام این امر مهم صورت می پذیرد.

درخواست وجه سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه به منظور پرداخت حواله های صادر شده موضوع ماده ۲۱ این قانون و سایر پرداختهایی که به موجب قانون از محل وجوه متمرکز شده در

خزانه مجاز می باشد حسب مورد از محل اعتبارات و یا وجوه مربوط عهده خزانه در مرکز و یا عهده نمایندگی خزانه در استان در وجه حساب بانکی پرداخت دستگاه اجرائی ذیربط صادر می کند درخواست وجه توسط ذیحساب دستگاه اجرائی و در فرمهای مشخصی که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارائی تهیه و تدوین شده است برحسب برنامه و مواد هزینه صورت می گیرد.

۷- هزینه

هزینه آخرین مرحله از مراحل تفصیلی اجرای بودجه است.

هزینه عبارت از پرداخت هایی است که بطور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می گیرد.

به منظور کنترل بیشتر در پرداختها، معمولاً پرداختها با صدور چک صورت می گیرد. در دستگاههای دولتی چک با دو امضاء صادر می شود که یکی از صاحبان امضاء ذیحساب دستگاه اجرائی و دیگری بالاترین مقام دستگاه اجرائی یا نماینده مجاز از طرف وی است.

کاربرد اصلاحات و عناوین مورد استفاده در بودجه دولتی

۱- **تنخواه گردان خزانه**: تنخواه گردان خزانه عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معین در هر سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارائی داده می شود و منتها تا پایان سال واریز می گردد.

۲- **تنخواه گردان استان**: تنخواه گردان استان عبارت است از وجهی است که خزانه از محل اعتبارات مصوب به منظور ایجاد تسهیلات لازم در پرداخت هزینه های جاری و عمرانی دستگاههای اجرائی محلی تابع نظام بودجه استانی در اختیار نمایندگیهای خزانه در مرکز هر استان قرار می دهد.

۳- **تنخواه گردان حسابداری**: تنخواه گردان حسابداری عبارت است از وجهی که خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بعضی از هزینه های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سالهای قبل در اختیار ذیحساب قرار می دهد تا در قبال حواله های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجدداً دریافت گردد.

۴- **تنخواه گردان پرداخت:** تنخواه گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تأیید وزیر یا رئیس موسسه و یا مقامات مجاز از طرف آنها برای انجام برخی از هزینه ها در اختیار واحدها و یا ماموریتی که به موجب این قانون و آئین نامه های اجرائی آن مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند قرار می گیرد تا به تدریج که هزینه های مربوط انجام می شوند اسناد هزینه تحویل مجدداً وجه دریافت دارند.

۵- **پیش پرداخت:** پیش پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط بر اساس احکام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می گیرد.

۶- **علی الحساب:** علی الحساب عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد.

۷- **ذیحساب:** وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.

۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.

۳- نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه ها و سپرده ها و اوراق بهادار.

۴- نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی:

مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل شده و یا می شود.

سال مالی: سال مالی یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز و به پایان اسفند ماه ختم می شود.

اعتبار: اعتبار عبارت است از مبلغی که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می رسد.

مواد هزینه: مواد هزینه نوع هزینه را در داخل بودجه و یا قسمتی از فعالیت یک وزارتخانه یا مؤسسات دولتی مشخص می کند.

درآمد عمومی: درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکتهای دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می شود.

دریافتهای دولت: دریافتهای دولت عبارت از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکتهای دولتی و سایر منابع تامین اعتبار و سپرده ها و هدایا به استثناء هدایایی که برای مصارف خاصی اهداء می گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حسابهای خزانه داری کل متمرکز شود.

سایر منابع تامین اعتبار: سایر منابع تامین اعتبار عبارتند از منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداختهای سالهای قبل و عناوین مشابه در بودجه کل کشور پیش بینی می شود و ماهیت درآمد ندارند.

درآمد اختصاصی: درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد و دولت موظف است حداکثر تا سه سال پس از تصویب این قانون، بودجه اختصاصی را حذف نماید.

درآمد شرکتهای دولتی: درآمد شرکتهای دولتی عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت و یا فروش کالا و سایر فعالیتهایی که شرکتهای مذکور به موجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند عاید آن شرکتها می گردد.

سایر منابع تامین اعتبار شرکتهای دولتی: سایر منابع تامین اعتبار شرکتهای دولتی عبارت است از منابعی که شرکتهای مزبور تحت عنوان کمک دولت، وام، استفاده از ذخائر، کاهش سرمایه در گردش و یا عناوین مشابه به موجب قانون مجاز به منظور کردن آن در بودجه های مربوط هستند.

تبصره: منظور از سرمایه در گردش مذکور در این ماده مازاد دارائیهای جاری بر بدهیهای جاری است.

معاون ذیحساب: معاون ذیحساب ماموری است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارائی از بین کارکنان رسمی واجد صلاحیت به این سمت منصوب می شود.

نمایندگی خزانه در استان: نمایندگی خزانه در استان واحد سازمانی مشخصی است که در مرکز هر استان امور مربوط به دریافت تنخواه گردان استان و واگذاری تنخواه گردان حسابداری به

دستگاههای اجرائی تابع نظام بودجه استانی و ابلاغ اعتبار بودجه های استانی و افتتاح حسابهای جاری دولتی در سطح استان و سایر وظایفی را که به موجب این قانون و آئین نامه های اجرائی آن بر عهده واحد مزبور محول می شود به نمایندگی خزانه در استان زیر نظر مدیرکل امور اقتصادی و دارائی محل انجام خواهد داد.

عامل ذیحساب: عامل ذیحساب ماموری است که با موافقت ذیحساب و به موجب حکم دستگاه اجرائی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت در مواردی که به موجب آئین نامه اجرائی این ماده معین خواهد شد به این سمت منصوب و قسمتی از وظایف و مسئولیتهای موضوع ماده ۳۱، این قانون توسط ذیحساب به او محول می شود.

۵.۸. مرحله نظارت بر اجرای بودجه

نظارت بر اجرای بودجه توسط دولت یا به عبارتی قوه مجریه از این نظر قابل اهمیت و دقت نظر است که دولت در اجرای بودجه بایستی دقیقاً در جهت دستیابی به اهداف و برنامه های تصویب شده توسط قوه مجریه حرکت نماید که قوه قانونگذاری به منظور حصول اطمینان از اجرای صحیح آنچه که به تصویب رسانده است باید بر چگونگی اجرای آن توسط دولت نظارت کند. پس نظارت بر اجرای بودجه چه از طرف قوه قانونگذاری صورت گیرد و چه از طریق قوه مجریه انجام شود و هدف اساسی زیر را دنبال می کند.

الف) ایجاد ارتباط منطقی و مناسب بین بودجه (دریافتها و پرداختهای دولت) با اهداف و مقاصد قوه مقننه.

ب) رعایت و حفظ محدودیتهای مالی منظور شده در بودجه مصوب.

۵.۸.۱. نظارت مالی

نظارت مالی در واقع نظارتی است که قوه مجریه به وسیله واحدهای نظارتی دولتی بر اعمال خودش (اعمال دستگاههای اجرائی عهده دار اجرای وظایف دولت) و به منظور اطمینان یافتن از اجرای صحیح مأموریت محوله از سوی قوه مقننه (قانون بودجه) اعمال می نماید. نظارتی که وزارت امور اقتصادی و دارائی برابر ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی بر مخارج وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی بعمل می آورد، نظارت مالی بر بودجه است.

ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی :

اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصادی و دارائی است. نظارت مالی بودجه به دو طریق انجام می شود :

۱- نظارت مالی قبل از خرج

۲- نظارت مالی بعد از خرج

نظارت مالی قبل از خرج: نظارت مالی قبل از خرج یعنی کنترل و نظارت بر مصرف اعتبارات تطبیق هزینه ها و پرداختها با مقررات و قوانین. هدف و منظور اصلی از نظارت قبل از خرج تطبیق هزینه های پیشنهادی مربوط به خرید کالا و خدمات با قوانین و مقررات مالی مربوط می باشد.

نظارت مالی بعد از خرج: نظارت مالی بعد از خرج در ایران بطور عمده به عهده دیوان محاسبات عمومی قرار دارد. اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در این مورد تاکید دارد. نظر به اینکه دیوان محاسبات نقشی بسیار اساسی و مهم در انجام نظارت مالی بعد از خرج به عهده دارد. لذا قبل از وارد شدن به شکل های نظارت مالی بعد از خرج، هدف، وظایف، اختیارات و تشکیلات دیوان محاسبات کشور را مورد بررسی قرار می دهیم.

۹.۵. هدف، وظایف، اختیارات، سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات کشور

هدف دیوان محاسبات کشور، با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق :

الف) کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند.

ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در ارتباط با سیاستهای مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی ما خود از دستگاههای مربوطه.

ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریح بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی

برخی وظایف و اختیارات :

۱. حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافتها و پرداختها و نیز صورتهای مالی دستگاهها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجراء .
۲. بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها.
۳. رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارائیهای دستگاهها.
۴. بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد موثر آن در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی.
۵. تجزیه و تحلیل لایحه تفریح بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه بر اساس نتایج حاصل از بررسیها، رسیدگیها و یا حسابرسیهای انجام شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی.

سازمان و تشکیلات

دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد. این دیوان در امور مالی و اداری استقلال داشته و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان مذکور پس از تأیید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کل کشور منظور می شود، تشخیص، انجام تعهد و تسجیل هزینه های آن با رعایت قوانین و مقررات از وظایف رئیس دیوان محاسبات و یا کسانی است که از طرف وی مجاز به این امور می شوند.

۵.۱۰. نظارت بعد از خرج

– با توجه به قوای نظارت کننده به ۳ طریق انجام می شود :

۱- رسیدگی به حسابها

۲- نظارت قضائی

۳- نظارت پارلمانی

رسیدگی به حسابها: عمل رسیدگی به صورتحسابها و اسناد و مدارک مربوط به وزارتخانه ها و موسسات دولتی توسط دیوان محاسبات عمومی که در اجرای ماده ۵۹ قانون محاسبات عمومی صورت می گیرد حسابرسی یا رسیدگی به حسابها نام دارد.

نظارت قضائی: نظارت قضائی بر بودجه، در واقع نظارتی است که طبق اصل یکصد و پنجاه و ششم قانون اساسی در جهت نظارت بر حسن اجرای قوانین، و همچنین کشف جرم و تعقیب مجازات و تعزیر مجرمین و... به عنوان بخشی از وظایف قوه قضائیه منظور شده است.

دیوان محاسبات عمومی کشور یکی از سازمانهایی است که برابر قانون نقشی اساسی در جهت فراهم آوردن زمینه لازم به منظور نظارت قضائی بودجه به عهده دارد. مفاد مواد ۲۳، ۲۵ و ۲۶ قانون دیوان محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۱، تأکیدی است بر این مطلب.

نظارت پارلمانی: نظارت پارلمانی بر بودجه، یعنی نظارت بر اجرای بودجه توسط قوه قانونگذاری، در کشور ایران، مسئولیت اصلی فراهم آوردن اطلاعات و تهیه گزارش های لازم در جهت استقرار نظارت پارلمانی بودجه به عهده دیوان محاسبات عمومی است. نظارت پارلمانی در کشور به دو شکل انجام میشود:

الف) نظارت پارلمانی طی سال مالی (ضمن اجرای بودجه)

ب) نظارت پارلمانی پس از پایان سال مالی (بعد از اجرای بودجه)

۵.۱۱. نظارت پارلمانی طی سال مالی

در کشور ایران عمده مسئولیت نظارت پارلمانی طی سال، با توجه به هدف دیوان محاسبات کشور که عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر بر عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند. و همچنین جایگاه دیوان محاسبات کشور که مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد، به نمایندگی از سوی مجلس شورای اسلامی به عهده این دیوان است.

۵.۱۲. نظارت پارلمانی پس از پایان سال مالی

دیوان محاسبات کشور مکلف اس (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حسابها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه

اقدام و هر سال گزارش تفریح بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیتهای مستشاری ارجاع نماید.

۵.۱۳. نظارت عملیاتی

منظور از نظارت عملیاتی در اجرای بودجه، نظارت بر اجرای بودجه به طریقی است که عملیات و نتایج حاصله از اجرای بودجه با هدفها و سیاستهای مصوب تطبیق داده شود.

بعبارت دیگر نظارت عملیاتی یعنی تطبیق حاصل کار (ناشی از اجرای بودجه) با نتیجه مورد انتظار (هدف مصوب). بنابر این تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی و همچنین مواد ۳۴ و ۳۵ قانون برنامه و بودجه کشور، نظارت عملیاتی بر بودجه در ایران به عهده سازمان برنامه و بودجه محول شده است.

۶. منابع

۱. ابراهیمی نژاد، مهدی. فرج وند، اسفندیار. (۱۳۸۶). بودجه از تنظیم تا کنترل. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌هاست.
۲. ابولحسنی؛ علی اصغر. (۱۳۸۴). مبانی امور مالی و تنظیم بودجه. جزوه درسی.
۳. انصاری، شاهرخ. (۱۳۸۴). بودجه و بودجه ریزی دولتی در ایران. تهران: موسسه انتشاراتی یکان.
۴. بابایی، حسن. (۱۳۷۸). بودجه ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست. تهران: شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
۵. شبیری نژاد، علی اکبر. (۱۳۷۵). گستره مالی و ساختار بودجه ایران. چاپ اول. نشر نی.
۶. فرج وند، اسفندیار. (۱۳۸۳). فرآگرد تنظیم تا کنترل بودجه. انتشارات فروزش.
۷. فرزب، علیرضا. (۱۳۸۱). بودجه ریزی دولتی در ایران. تهران: موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی.
۸. قدیری اصل، باقر. (۱۳۶۶). کلیات علم اقتصاد. تهران: انتشارات سپهر. چاپ پنجم.
۹. صراف، فریدون. (۱۳۵۴). بودجه ریزی دولتی و نظام بودجه ایران. چاپ سوم. انتشارات موسسه عالی بازرگانی.
۱۰. وطنی، محمد حسن. (۱۳۷۷). مجموعه قوانین و مقررات مالی، محاسبات انتشارات دانشور.
۱۱. Development of multi-year operating Budget Framework Guiding (Principle and Policy Considerations (April ۱۷, ۲۰۰۸